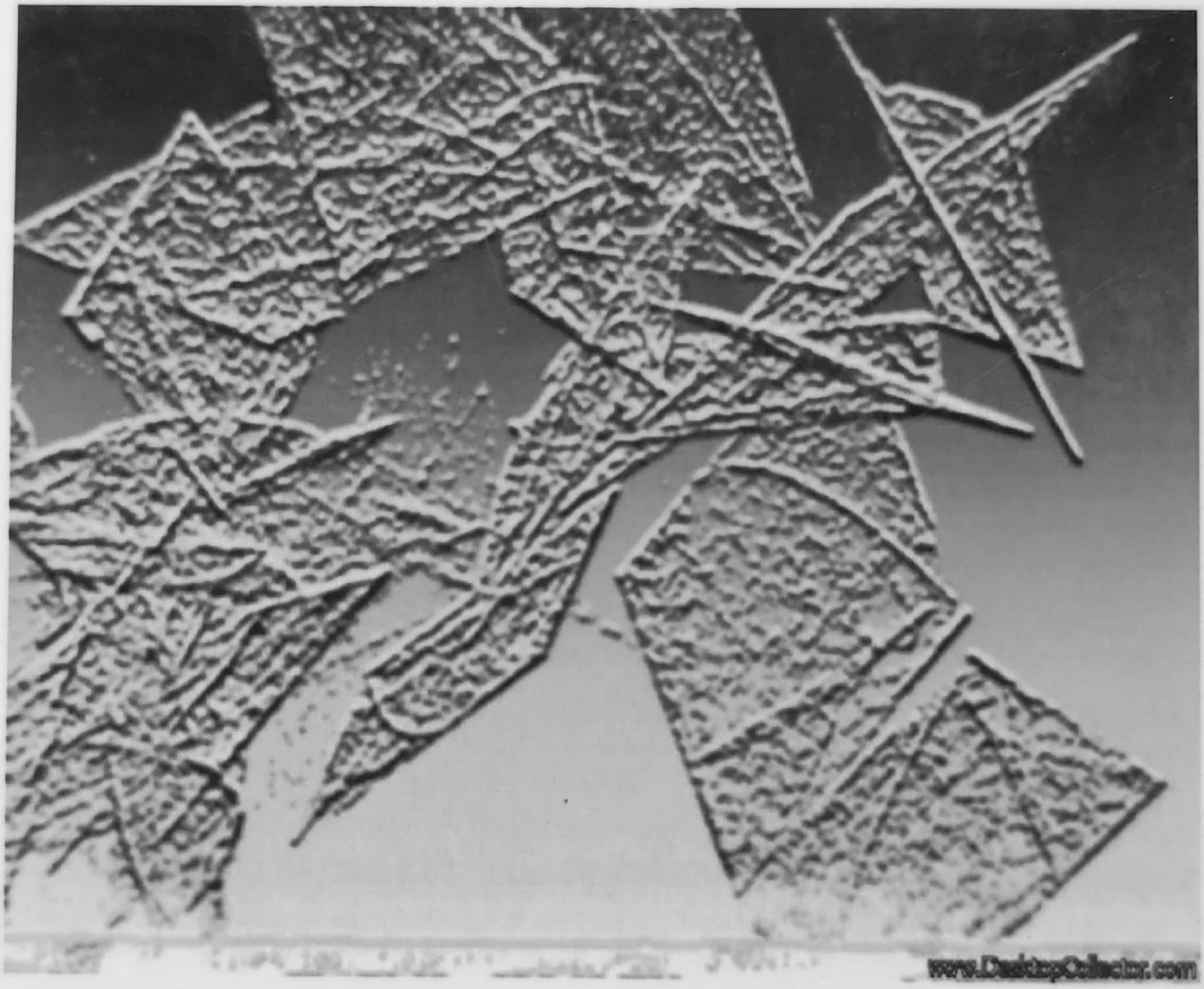
IV C16



Contabilitate de gestiune

Scanned with OKEN Scanner

UNIVERSITATEA „ŞTEFAN LUPAŞCU" – IAŞI

Lect. drd. Carmen NECHITA

suport de curs pentru

CONTABILITATE DE GESTIUNE

***CONTABILITATE ŞI INFORMATICĂ DE GESTIUNE*, Anul IV, sem. I**

Iaşi, 2007

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul 1: BAZELE TEORETICE ŞI ORGANIZATORICE ALE CONTABILITĂŢII

1.1. LOCUL CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE ÎN CADRUL CONTABILITĂŢII APLICATE

Sistemul contabil şi de gestiune actual este astfel organizat şi reglementat încît să fie în concordanţă cu caracteristicile economiei de piaţă. Acest sistem cuprinde pe de o parte contabilitatea financiară, iar pe de altă parte contabilitatea de gestiune. Legăturile dintre aceste două subsisteme pot fi analizate în raport cu următoarele criterii:

1.1.1. Obiective principale. *Contabilitatea financiară* asigură *o perspectivă globală şi sintetică*, avînd ca obiectiv furnizarea informaţiilor necesare atît pentru unitate, cît şi în relaţiile acesteia cu terţii.

Contabilitatea de gestiune oferă, însă, *o imagine detaliată* a fiecărei activităţi, de unde şi denumirea de *contabilitate analitică.*

1.1.2. Organizare şi conducere. *Contabilitatea financiară* are la bază *norme unitare* prevăzute în Legea contabilităţii şi Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii, în timp ce *contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare unitate, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii.* Ea utilizează atît unităţi monetare, cît şi unităţi fizice.

1.1.3. Cadrul de analiză. *Contabilitatea financiară* are ca scop analiza, în principal, a *fluxurilor dintre întreprindere şi exteriorul ei.*

Contabilitatea de gestiune analizează *doar fluxurile interne*, în vederea determinării costurilor efective şi a rentabilităţii acestora.

1.1.4. Mod de prelucrare. Spre deosebire de contabilitatea financiară, *contabilitatea de gestiune* poate fi organizată după *criterii, metode şi proceduri proprii* fiecărei unităţi patrimoniale.

Scanned with OKEN Scanner

1.2. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

1.2.1 Obiectivele contabilității de gestiune. În literatura de specialitate, contabilitatea de gestiune este definită ca fiind *„o tehnică de analiză a activității unei întreprinderi, o modalitate de prelucrare a datelor, pe care contabilitatea financiară i le-a furnizat"*, având, în principal, următoarele obiective [1]: ☞ (1) *cunoașterea costurilor* diferitelor funcții ale întreprinderii, produselor fabricate, lucrărilor și serviciilor prestate; ☞ (2) *determinarea bazelor de evaluare* a anumitor active – stocuri și producție imobilizată – obținute din producție proprie și înregistrate în contabilitatea financiară la cost de producție; ☞ (3) *explicarea rezultatelor* obținute pe sectoare de activitate, comparînd costurile produselor cu veniturile obținute; ☞ (4) *stabilirea previziunilor* privind cheltuielile și veniturile curente; ☞ (5) *calculul diferențelor*, în vederea obținerii indicatorilor de gestiune.

Dintre aceste obiective, conducerea întreprinderii poate alege pe cele care corespund cel mai bine informației dorite. Astfel, se va ține cont de următoarele: ☞ (a) contabilitatea de gestiune trebuie să fie utilă tuturor factorilor de decizie ai întreprinderii, indiferent de poziția lor ierarhică; ☞ (b) ea trebuie să permită obținerea de informații rapide, fiind de preferat informațiile rapide, dar aproximative, în locul celor exacte, dar tardive; ☞ (c) ea este o etapă în vederea realizării unui control de gestiune complet; ☞ (d) nu este supusă nici unei reguli rigide și este adaptabilă nevoilor utilizatorului; ☞ (e) ea își preia informațiile din contabilitatea financiară, ceea ce va permite remedierea unor eventuale deformări ale datelor financiar-contabile.

Potrivit reglementărilor normative din țara noastră, contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare unitate patrimonială, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii, având ca obiective principale următoarele [2]: ☞ (1) *calcularea costurilor*; ☞ (2) *stabilirea rezultatelor și a rentabilității* produselor, lucrărilor și serviciilor executate; ☞ (3) *întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli*

---

[1] Dorina Budugan, *Contabilitate și control de gestiune*, ediția a II - a, Editura „Sedcom Libris", Iași, 2002, pp. 15 - 16

[2] *Regulamentul de aplicare a Legii contabilității*, cap. II, pct. 27

Scanned with OKEN Scanner

pe feluri de activităţi, urmărirea şi controlul executării acestora în scopul cunoaşterii rezultatelor şi furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unităţii patrimoniale.

1.2.2. Organizarea şi utilizările contabilităţii de gestiune. Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii, *„modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale acesteia. În acest sens, pe lîngă conturile de cheltuieli pe destinaţii şi de calculaţie a costurilor, pot fi utilizate conturi de venituri şi rezultate analitice corespunzătoare, în funcţie de opţiunea fiecărei unităţi patrimoniale"* [3].

În funcţie de obiectivele principale ale contabilităţii de gestiune, literatura de specialitate distinge ca structuri ale organizării acesteia următoarele [4]: ☞ organizarea determinării costurilor de producţie ale produselor fabricate, lucrărilor efectuate şi serviciilor prestate; ☞ organizarea determinării rezultatelor şi rentabilităţii; ☞ organizarea bugetării activităţii; ☞ organizarea controlului de gestiune.

În teoria economică, există două concepţii generale privind organizarea contabilităţii de gestiune: ☞ (1) concepţia integralistă – concomitentă; ☞ (2) concepţia dualistă.

Concepţia integralistă presupune realizarea concomitentă a contabilităţii de gestiune şi a contabilităţii financiare, de unde şi denumirea de *contabilitate de gestiune integrată.* În acest sens, conturile de cheltuieli din clasa 6 şi conturile de venituri din clasa 7 din contabilitatea financiară intră în corespondenţă directă cu conturile utilizate în contabilitatea de gestiune. Astfel, conturile din clasele 6 şi 7 sînt soldate progresiv. De asemenea, cheltuielile şi veniturile sînt delimitate şi clasificate atît în funcţie de natura lor economică, cît şi pe destinaţii (respectiv articole de calculaţie în cazul cheltuielilor) necesare contabilităţii de gestiune.

Pentru înregistrarea cheltuielilor directe, corespondenţa se stabileşte între debitul conturilor de costuri ale contabilităţii de gestiune şi creditul conturilor de cheltuieli de exploatare ale contabilităţii financiare.

---

[3] *Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii*, cap. II, pct. 105

[4] M. Epuran, V. Băbăiţă, C. Grosu, *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura Economică, Bucureşti, 1999, p. 91, *apud:* Dorina Budugan, *op. cit.*, p. 17

Scanned with OKEN Scanner

În cazul cheltuielilor indirecte, corespondența se stabilește cu debitul conturilor de centre de analiză ale contabilității de gestiune.

Pentru înregistrarea veniturilor, corespondența se stabilește între debitul conturilor de venituri ale contabilității financiare și creditul conturilor de rezultate analitice ale contabilității de gestiune.

Concepția integralistă cunoaște două variante: ☞ (1) *varianta prelungirii contabilității financiare*, în care înregistrările contabilității de gestiune se succed celor din contabilitatea financiară; în acest caz nu sînt utilizate conturile din grupa 90, *Decontări interne*, iar conturile din clasele 6 și 7 sînt conturi de trecere, care înregistrează cheltuielile și veniturile clasificate în funcție de natura lor economică, urmînd a se solda prin conturile din clasa 9, respectiv grupele 92 – *Conturi de calculație* – și 93, *Costul producției*, în raport cu destinația lor; ☞ (2) *varianta „nucleu"*, în care conturile din clasele 6 și 7 sînt puse în funcțiune numai la sfîrșitul perioadei de gestiune, cînd preiau cheltuielile și veniturile grupate în funcție de destinația lor, intrînd în corespondență cu creditul conturilor din grupa 92 – *Conturi de calculație* –, respectiv debitul conturilor din grupa 93, *Costul producției*; nu sînt utilizate conturile din grupa 90, *Decontări interne*.

Dezavantajele acestei concepții sînt: ☞ este greu de practicat și nu permite diviziunea muncii; ☞ în balanța de verificare conturile de cheltuieli și venituri nu mai prezintă sold final, deoarece sînt soldate pe măsură ce se determină costurile și rezultatele; ☞ rezultatul final din contabilitatea financiară nu poate fi obținut direct, pe baza contului de profit și pierdere, ci doar printr-un procedeu extracontabil.

Concepția dualistă presupune organizarea contabilității de gestiune într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară, de unde și denumirea de *contabilitate de gestiune autonomă*. În această situație, toate cheltuielile și veniturile sînt înregistrate după natura lor economică în conturile din clasele 6 și 7, iar în contabilitatea de gestiune *sînt înregistrate doar cheltuielile încorporabile în costuri și veniturile ce formează cifra de afaceri, utilizînd numai conturile din clasa 9*.

Înregistrările cu ajutorul conturilor de gestiune se pot face în două moduri: ☞ (1) utilizînd articole contabile; ☞ (2) utilizînd tabele cu dublă intrare – pe linie se trec conturile creditoare, iar pe coloană se

Scanned with OKEN Scanner

trec conturile debitoare. O asemenea modalitate de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune (în circuit autonom) se regăseşte şi în reglementările normative din ţara noastră.

Literatura de specialitate precizează şi alte concepţii de organizare şi conducere a contabilităţii de gestiune: ☞ (a) tabloul de colectare şi decontare; ☞ (b) codificarea multiplă.

Tabloul de colectare şi decontare presupune utilizarea tablourilor de colectare a cheltuielilor, în funcţie de destinaţia lor şi repartizarea şi decontarea cheltuielilor asupra producţiei obţinute. Subtotalurile şi totalurile din aceste tablouri reflectă datele din contabilitatea de gestiune şi trebuie să fie identice datelor înregistrate în conturile din clasele 6 şi 7 din contabilitatea financiară.

Codificarea multiplă constă în folosirea a două sau mai multe codificări după criterii diferite, pentru aceleaşi elemente de cheltuieli şi venituri. Astfel, s-ar ţine cont de obiectivele contabilităţii financiare şi de gestiune în acelaşi timp.

1.2.3. Conturi de gestiune. Planul de conturi general din România a rezervat reglementar pentru organizarea contabilităţii de gestiune un sistem minimal de conturi, ce se regăsesc în clasa 9 – *Conturi de gestiune*. Aceste conturi au un caracter orientativ. Fiecare unitate patrimonială poate reţine sau folosi şi alte structuri de conturi în raport cu interesele gestionare şi informaţionale.

Aceste conturi mai prezintă două caracteristici [5]: ☞ (1) corespondenţele sînt limitate, funcţionează numai în circuit închis – nu intră în corespondenţă cu conturi din alte clase; ☞ (2) la sfîrşitul perioadei de gestiune aceste conturi nu prezintă sold, nu apar în balanţa de verificare sintetică, deoarece nu sînt considerate ca aparţinînd contabilităţii financiare.

Conturile de gestiune sînt utilizate pentru înregistrarea următoarelor operaţiuni: ☞ (a) preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor de producţie ce urmează a fi încorporate în costuri; ☞ (b) reclasarea cheltuielilor încorporabile pe locuri generatoare de costuri – centre de analiză / responsabilitate –, pe purtători de costuri, pe articole de calculaţie şi înregistrarea lor în conturile de calculaţie; ☞ (c) înregistrarea,

---

[5] Dorina Budugan, *op. cit*, pp. 29 - 30

Scanned with OKEN Scanner

urmărirea şi controlul producţiei obţinute în cursul unei perioade de gestiune, la cost prestabilit; ☞ (d) determinarea şi înregistrarea producţiei în curs de execuşie de la sfîrşitul perioadei de gestiune, la cost efectiv; ☞ (e) determinarea şi înregistrarea diferenţelor dintre costurile efective şi cele prestabilite privind producţia obţinută. Aceste conturi nu intră în corespondenţă cu conturile din clasa 6, avînd o misiune de reflectare.

Capitolul 2: GESTIUNEA INTERNĂ ŞI CONTABILITATEA STOCURILOR

2.1. DEFINIŢIA ŞI STRUCTURA STOCURILOR

Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii defineşte stocurile şi producţia în curs de execuţie ca fiind ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale destinate fie pentru a fi vîndute în această stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie, fie pentru a fi consumate la prima utilizare. În cadrul stocurilor propriu-zise sînt cuprinse: ☞ materiile prime; ☞ materialele consumabile; ☞ produsele – semifabricatele, produsele finite, produsele reziduale; ☞ animalele şi păsările; ☞ mărfurile; ☞ ambalajele.

O categorie distinctă în cadrul stocurilor o constituie materialele de natura obiectelor de inventar şi producţia în curs de execuţie.

Clasificarea stocurilor se poate realiza în mai multe feluri.

2.1.1. Din punct de vedere contabil sînt reţinute două criterii: ☞ (a) natura fizică a bunului / serviciului; ☞ (b) ordinea cronologică, succesiunea derulării lor în cadrul ciclului de exploatare.

După primul criteriu, stocurile pot fi clasificate fie pe categorii, pe grupe, subgrupe, fie pe clase astfel încît în interiorul unei asemenea subdiviziuni să figureze stocuri cu însuşiri comune. De aceea, fiecare agent economic trebuie să-şi stabilească un fişier propriu de stocuri, pornind de la nomenclatorul oficial, în funcţie necesităţile sale de gestiune internă.

Criteriul privind succesiunea lor în ciclul de exploatare este folosit la delimitarea conturilor sintetice din clasa 3.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.2. Din punct de vedere financiar stocurile pot fi clasificate astfel: ☞ (a) stocuri necesare, sau utile, care asigură desfăşurarea continuă şi ritmică a ciclului de exploatare; acestea pot fi *normale* – optime, sau ideale –, care asigură un nivel optim de rentabilitate şi *efective* – nivelul minim necesar pentru funcţionarea unităţii patrimoniale; ☞ (b) stoc de siguranţă sau securitate constituit în scopul evitării lipsei de regularitate în aprovizionarea unităţii patrimoniale; ☞ (c) stoc de speculaţie – de rezervă, conjunctural-speculativ –, constituit pe seama unor surplusuri de trezorerie şi a ocaziilor favorabile de cumpărare; ☞ (d) stoc zero, atunci cînd procesul de exploatare se derulează fără stocuri sau cu stocuri foarte mici.

2.1.3. După apartenenţa la patrimoniu deosebim: ☞ (a) stocuri aflate în gestiunea unităţii patrimoniale şi care aparţin patrimoniului propriu, indiferent că se află în spaţiile proprii de depozitare sau la terţi; ☞ (b) stocuri care nu aparţin patrimoniului propriu dar aparţin gestiunii unităţii – stocuri primite spre prelucrare, în custodie sau consignaţie şi înregistrate în conturi extrapatrimoniale.

2.1.4. În funcţie de provenienţa lor, stocurile pot fi: ☞ (a) stocuri obţinute ca urmare a procesului de aprovizionare – materii prime, materiale consumabile, mărfuri, animale şi păsări, ambalaje etc.; ☞ (b) stocuri obţinute din producţie proprie – semifabricate, produse finite, animale şi păsări, ambalaje etc.

O mai bună gestiune a stocurilor presupune ca: ☞ natura bunurilor să fie identificată cu precizie; ☞ bunurile să fie clasificate după destinaţia lor; ☞ intrarea în stoc să fie înregistrată în momentul transferului de proprietate; ☞ evaluarea intrărilor şi ieşirilor de bunuri în / din stoc să fie definită cu exactitate şi să rămînă invariabilă.

2.2. GESTIUNEA INTERNĂ A STOCURILOR ÎN SISTEMUL INVENTARULUI PERMANENT ŞI INTERMITENT [6]

Obiectivul principal al inventarierii îl constituie stabilirea situaţiei reale a patrimoniului unui agent economic, vizînd toate elementele pa-

[6] Pentru detalii, cf.: Contabilitate financiară

Scanned with OKEN Scanner

trimoniale, precum şi bunurile deţinute cu orice titlu, aparţinînd altor persoane fizice, sau juridice. *„Inventarierea reprezintă anasamblul operaţiilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ şi valoric sau numai valoric, după caz, aflate în patrimoniul unităţii la data la care se efectuează"* [7].

Conform prevederilor Legii contabilităţii, inventarierea poate fi efectuată: la începutul activităţii, obligatoriu o inventariere generală a patrimoniului cel puţin o dată pe an, în cazul fuzionării sau încetării activităţii, precum şi în alte situaţii prevăzute de lege.

În *Normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii patrimoniului*, se precizează că în listele de inventariere evaluarea stocurilor trebuie făcută cu respectarea principiului permanenţei metodelor.

Agentul economic poate să-şi organizeze contabilitatea valorilor materiale alegînd între două sisteme de inventariere: ☞ (1) sistemul inventarului permanent; ☞ (2) sistemul inventarului intermitent.

Sistemul inventarului permanent se aplică, de regulă, la unităţile patrimoniale mari şi constă în înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiilor de intrare / ieşire a bunurilor materiale, fapt ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor din punct de vedere cantitativ şi valoric. Înregistrarea se face la nivelul costului de achiziţie, de producţie sau a preţului standard, după caz. La sfîrşitul perioadei de gestiune valoarea stocurilor se stabileşte folosind relaţia *„Sf = Si + I – E"*, în care *Sf* este valoarea stocurilor finale, stabilite prin inventariere, *Si* – valoarea stocurilor iniţiale, *I* – valoarea intrărilor, iar *E* – cea a ieşirilor.

La finele exerciţiului financiar soldurile conturilor de stocuri se compară cu stocurile faptice stabilite prin inventariere, iar eventualele diferenţe (plusuri sau minusuri de inventar) se regularizează, aducîndu-se stocurile la nivelul lor real.

Aplicarea acestui sistem generează costuri ridicate, dar are avantajul că permite cunoaşterea în orice moment a cantităţii şi valorii bunurilor materiale existente în stoc cu o precizie destul de mare.

Sistemul inventarului intermitent poate fi aplicat în unităţi mici sau mijlocii şi constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabili-

---

[7] Dorina Budugan, *op. cit*, p. 95

Scanned with OKEN Scanner

tate pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei de gestiune. În acest caz, ieşirile se determină folosind relaţia „$E = Si + I - Sf$.

La finele perioadei de gestiune se stabilesc stocurile finale prin inventariere şi se înregistrează în conturile de stocuri concomitent cu diminuarea cheltuielilor. Stocurile finale astfel stabilite sînt stocurile iniţiale ale perioadei de gestiune următoare şi se vor anula la începutul exerciţiului, prin includerea pe cheltuieli.

În cazul utilizării inventarului intermitent, organizarea şi conducerea contabilităţii interne a stocurilor este mai puţin complexă, deoarece este eliminată întocmirea documentelor de evidenţă a ieşirilor de stocuri, iar pe de altă parte, impune inventarieri faptice la intervale scurte de timp, uneori greu de realizat. Inventarul intermitent prezintă o serie de avantaje: este simplu, mai puţin costisitor decît inventarul permanent, necesită volum mic de muncă.

Există, însă, şi dezavantaje: ☞ (1) eventualele erori sau omisiuni la inventarierea stocurilor pot duce la alterarea informaţiilor pentru conturile de stocuri; ☞ (2) există tendinţa de a subevalua stocurile din motive fiscale, ceea ce duce la creşterea artificială a cheltuielilor şi deci la reducerea profitului impozabil.

Normele contabile româneşti nu precizează în care circuit contabil (contabilitate financiară, sau de gestiune) trebuie organizată contabilitatea stocurilor prin inventar permanent sau intermitent, dar menţionează că în cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode: metoda operativ-contabilă, metoda cantitativ-valorică şi cea global-valorică. De aici, se desprinde clar, pe de o parte, ideea unui inventar permanent, atît în contabilitatea financiară, cît şi în contabilitatea de gestiune, iar pe de altă parte, ideea unui inventar intermitent în contabilitatea financiară, neurmat de un inventar permanent în contabilitatea de gestiune.

Toate aceste aspecte i-au determinat pe practicieni să opteze pentru sistemul inventarului permanent, atît în organizarea şi conducerea contabilităţii financiare, cît şi a contabilităţii de gestiune. Există păreri potrivit cărora *„contabilitatea internă nu poate adopta decît metoda inventarului permanent, în condiţiile în care prin sistemul de con-*

Scanned with OKEN Scanner

turi analitice se realizează evidenţa cantitativ – valorică pe feluri de bunuri stocate şi pe gestiuni" [8].

Alţi autori precizează că *„în cazul organizării şi conducerii contabilităţii de gestiune în sistem integrat cu contabilitatea financiară evidenţa stocurilor prin inventar permanent se realizează în contabilitatea financiară, iar în cazul organizării contabilităţii de gestiune în circuit autonom, evidenţa stocurilor prin inventar permanent se realizează în contabilitatea de gestiune urmînd ca în contabilitatea financiară să se conducă evidenţa stocurilor numai pe bază de inventar intermitent"* [9].

Modelele registrelor de contabilitate, precum şi formularele comune ce se utilizează în activitatea financiară şi contabilă sînt prevăzute în *Nomenclatorul formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă.*

2.3. *EVALUAREA ELEMENTELOR DE STOCURI*

Această evaluare se realizează după principii şi tehnici distincte în funcţie de momentul la care se face evaluarea: ☞ (a) la data intrării în patrimoniu; ☞ (b) cu ocazia inventarierii; ☞ (c) la închiderea exerciţiului; ☞ (d) la data ieşirii din patrimoniu.

La data intrării în patrimoniu, elementele de stocuri se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare*, denumită *valoare contabilă*, care se stabileşte după cum urmează: ☞ bunurile reprezentînd aport la capitalul social sau obţinute cu titlu gratuit, la *valoarea de utilitate*, în funcţie de preţul pieţei, utilitatea, starea şi amplasarea acestora; ☞ bunurile procurate cu titlu oneros la *valoarea de achiziţie*, denumită *cost de achiziţie*, care se determină prin formula *preţul de cumpărare + taxele nerecuperabile + cheltuielile de transport şi aprovizionare + alte cheltuieli accesorii* necesare pentru punerea în

---

[8] Mihai Ristea, *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, C. E. C. C. A. R., Bucureşti, 1995, p. 257; *apud:* Dorina Budugan, *op. cit.*, p. 99

[9] P. Dumbravă, A. Pop, *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura „Intelcredo", Deva, 1997, p. 315; *apud:* Dorina Budugan, *op. cit.*, p. 99

Scanned with OKEN Scanner

stare de utilitate sau intrare în gestiune a bunului respectiv; ☞ bunurile produse în unitatea patrimonială se înregistrează la *costul de producţie* care este dat de costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, la care se adaugă celelalte cheltuieli de producţie, precum şi cota de cheltuieli indirecte determinate raţional ca fiind legate de fabricarea acestora; cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cele financiare de regulă nu se includ în costul de producţie dar pot fi incluse dobînzile la creditele bancare contractate pentru producţia cu ciclu lung de fabricaţie aferente perioadei.

După natura bunurilor materiale, evaluarea şi înregistrarea în contabilitate se face astfel: ☞ materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, mărfurile, ambalajele şi alte bunuri procurate cu titlu oneros la costul de achiziţie; ☞ producţia în curs de execuţie, semifabricatele, producţia finită, ambalajele şi alte bunuri produse de către unitatea patrimonială la costul de producţie; ☞ animalele şi păsările la costul de achiziţie sau la costul de producţie, după caz.

Evaluarea elementelor de stocuri *cu ocazia inventarierii* se face la *valoarea actuală sau de utilitate* a fiecărui element, denumită *valoare de inventar*, stabilită în funcţie de utilitatea bunului în unitate şi preţul pieţei, astfel: ☞ bunurile de natura stocurilor se evaluează la valoarea actuală; ☞ bunurile depreciate se evaluează la valoarea de utilitate.

Evaluarea elementelor de stocuri *la închiderea exerciţiului* se face la *valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatul evaluărilor la inventariere*. Pentru aceasta, valoarea de intrare (contabilă) se compară cu valoarea de utilitate (stabilită în urma inventarierii) şi dacă apar diferenţe, acestea vor fi înregistrate astfel: ☞ pentru elementele de stocuri la care au rezultat *diferenţe în plus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, în bilanţ acestea sînt evaluate la valoarea lor de intrare, plusul de valoare nefiind înregistrat în contabilitate; ☞ pentru elementele de stocuri la care s-au constatat *diferenţe în minus* între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, în bilanţ acestea sînt evaluate la valoarea de inventar. În contabilitate, aceste elemente de stocuri sînt înregistrate la valoarea de intrare, iar minusul de valoare se înregistrează prin constituirea de provizion (fiind considerat depreciere reversibilă).

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea elementelor de stocuri *la data ieşirii din patrimoniu* sau la darea în consum se face la *valoarea lor de intrare.*

Deoarece în practica unităţilor patrimoniale nu toate elementele de stocuri pot fi urmărite individual, se disting două categorii ale acestora: ☞ (1) elemente de stocuri *identificabile* – bunuri ce sînt individualizate pentru fiecare articol sau categorie de bunuri, atît în momentul intrării în patrimoniu, cît şi în cel al gestiunii, stocării sau ieşirii din stoc; ☞ (2) elemente de stocuri *interschimbabile* – bunuri care în interiorul unei categorii nu pot fi identificate pe fiecare unitate după intrarea lor în gestiune.

Ca urmare, reglementările şi standardele internaţionale recomandă următoarele metode de evaluare a elementelor de stocuri la ieşirea din patrimoniu: ☞ metoda costului mediu ponderat – *CMP*; ☞ metoda primul intrat / primul ieşit – *FIFO*; ☞ metoda ultimul intrat / primul ieşit – *LIFO*; ☞ metoda costului sau preţului standard, sau prestabilit; ☞ metoda următorul intrat / primul ieşit – *NIFO*; ☞ metoda preţului de vînzare. Potrivit reglementărilor contabile româneşti, sînt utilizate doar primele trei metode, rămînînd la latitudinea unităţii dacă să folosească şi metoda costului sau preţului standard.

În literatura de specialitate aceste metode sînt grupate în trei categorii: ☞ (1) metode ale costului mediu unitar ponderat; ☞ (2) metode bazate pe epuizarea stocurilor / loturilor; ☞ (3) metode bazate pe costurile convenţionale (estimate), numite şi metode ale costurilor teoretice.

Metoda costului mediu ponderat presupune determinarea costului mediu ponderat după fiecare intrare de bunuri, pe baza formulei: CMP = (Si + I) / (St_i + Qi) în care *Si* este valoarea totală a stocului iniţial, *I* reprezintă valoarea intrărilor, St_i reprezintă stocul iniţial, iar *Qi* – cantităţile intrate.

Determinarea valorii stocurilor ieşite se face pe baza relaţiei: E = = CMP × Qe, în care *E* este valoarea ieşirilor, iar *Qe* reprezintă cantităţile ieşite.

Această metodă cunoaşte două variante: ☞ *metoda costului mediu ponderat calculat la sfîrşitul perioadei* – numită şi metoda costului mediu ponderat global sau total –, care presupune o singură evaluare a stocurilor la sfîrşitul perioadei de gestiune; ☞ *metoda costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare*, constînd în evaluarea ieşirilor

Scanned with OKEN Scanner

în funcţie de recepţionarea unui nou lot.

Metoda primul intrat / primul ieşit presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune la costul de achiziţie / producţie al primei intrări. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie / producţie al lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda ultimul intrat / primul ieşit constă în evaluarea bunurilor ieşite din gestiune la costul de achiziţie-producţie al ultimei intrări. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie / producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda costului standard (prestabilit) presupune evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a bunurilor de natura stocurilor la costuri standard (stabilite pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective), denumite preţuri de înregistrare şi stabilirea diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie / producţie. Aceste diferenţe de preţ stabilite la intrarea bunurilor în patrimoniu vor fi înregistrate proporţional asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor. Această repartizare se realizează prin intermediul unui coeficient calculat astfel:

$$\text{coeficient de repartizare} = \frac{\text{soldul iniţial al diferenţelor de preţ} + \text{diferenţele de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulate de la începutul anului}}{\text{soldul iniţial al stocurilor la preţ de înregistrare} + \text{valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient de repartizare se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, iar suma obţinută se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite. La finele perioadei de gestiune, soldurile conturilor de diferenţe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri la preţ de înregistrare, astfel încît aceste conturi reflectă valoarea stocurilor la costul de achiziţie / producţie.

Costurile standard la care se înregistrează în contabilitate bunurile de natura stocurilor vor fi actualizate periodic, cel puţin o dată pe an, în funcţie de evoluţia preţurilor şi alţi factori.

Fiecare dintre metodele descrise prezintă avantaje şi dezavantaje. Valoarea stocului final este diferită în funcţie de metoda de evaluare aplicată, ceea ce va duce la rezultate diferite.

Scanned with OKEN Scanner

2.4. CONTABILITATEA INTERNĂ A STOCURILOR

Agenţii economici din ţara noastră pot să-şi organizeze contabilitatea stocurilor utilizînd fie metoda inventarului permanent, fie metoda inventarului intermitent.

Potrivit reglementărilor contabile româneşti, în cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza după una din următoarele metode, în funcţie de specificul activităţii şi necesităţile proprii ale unităţii patrimoniale.

2.4.1. Metoda operativ-contabilă sau pe solduri se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor şi ambalajelor. Ea constă în ţinerea, la locul de depozitare, *a evidenţei cantitative* a bunurilor pe categorii, iar la serviciul contabilitate a evidenţei valorice desfăşurate pe gestiuni, grupe sau subgrupe. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor din evidenţa depozitelor cu cele din contabilitate este realizat lunar prin intermediul evaluării stocurilor cantitative transcrise din *Fişele de magazie* în *Registrul stocurilor.*

La magazie / depozit, fişele de magazie se ţin în ordinea în care sînt înscrise bunurile în registrul stocurilor. În cazul în care se consideră necesar, preluarea documentelor privind mişcarea bunurilor materiale se face pe baza *Borderoului de predare a documentelor.*

Intrările şi ieşirile de bunuri se înregistrează în contabilitatea sintetică şi analitică fie direct, pe baza documentelor primare, fie cu ajutorul *Situaţiei privind valorile materiale intrate / ieşite,* întocmite zilnic sau la alte perioade stabilite de unitate. Aceste fişe pot fi întocmite numai valoric sau numai cantitativ. Verificarea înregistrărilor efectuate în conturile de stocuri şi în fişele de magazie se face cu ajutorul registrului stocurilor. Aici, la sfîrşitul fiecărei luni, se înscriu toate categoriile de bunuri grupate în funcţie de necesităţi şi se calculează valoarea cantităţilor existente în stoc. De menţionat că atunci cînd se utilizează registrul stocurilor nu se mai întocmeşte *Balanţa analitică a valorilor materiale.*

Această metodă este mai eficientă în practică decît celelalte metode de organizare a contabilităţii analitice, prezentînd o serie de avantaje:

Scanned with OKEN Scanner

☞ registrul stocurilor înlocuieşte balanţele de verificare analitice lunare; ☞ registrul stocurilor scuteşte unitatea de a mai întocmi fişele conturilor analitice pentru valori materiale; ☞ asigură integritatea stocurilor din gestiune prin intermediul controlului exercitat de contabilitate asupra operaţiunilor înregistrate în fişele de magazie.

2.4.2. Metoda cantitativ-valorică sau pe fişe de conturi analitice presupune ţinerea evidenţei cantitative pe categorii de bunuri materiale la locul de depozitare, iar în contabilitate a evidenţei cantitativ-valorice. Controlul exactităţii şi concordanţei înregistrărilor se face prin punctajul periodic dintre cantităţile înregistrate în *Fişele de magazie* şi cele din *Fişele de cont analitic* din contabilitate. În acest caz, se întocmeşte lunar *Balanţa analitică a valorilor materiale*, separat, pentru fiecare cont de stocuri. Şi în cazul acestei metode se pot întocmi situaţii centralizatoare privind intrările şi ieşirile de bunuri.

Această metodă prezintă avantajul că poate furniza în orice moment date cu privire la existenţa şi mişcarea bunurilor materiale.

Are însă dezavantajul că necesită un volum mare de muncă pentru că înregistrările mişcărilor cantitative sînt efectuate atît în fişele de magazie, cît şi în cele de conturi analitice.

2.4.3. Metoda global-valorică presupune ţinerea evidenţei bunurilor *numai valoric*, atît la nivelul gestiunii, cît şi în contabilitate. Se aplică numai la evidenţa mărfurilor şi a ambalajelor aflate în unităţile de desfacere cu amănuntul. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii şi din contabilitate se efectuează numai valoric, la intervale de timp stabilite de unitate. Potrivit acestei metode, evidenţa operativă a fiecărei gestiuni se ţine prin documentul *Raport de gestiune* (formular tipizat, specific activităţii de comerţ). În acest document sînt înregistrate zilnic valoarea intrărilor şi ieşirilor de bunuri, iar la sfîrşitul fiecărei zile se stabileşte soldul.

În practica gestionară mai sînt utilizate încă două metode.

2.4.4. Metoda centralizatoarelor este folosită numai în acele unităţi patrimoniale cu nomenclatură redusă de stocuri. Ea constă în ţinerea contabilităţii analitice a stocurilor cantitativ-valoric pe fiecare bun în parte cu ajutorul centralizatoarelor care au coloane pentru fie-

Scanned with OKEN Scanner

care bun în parte, în care se înscriu mişcările cantitative, prin a căror evaluare se determină mişcările valorice.

Formulare specifice acestei metode sînt: ☞ (a) *Centralizatorul intrărilor de materiale*; ☞ (b) *Centralizatorul ieşirilor de materiale* – în aceste formulare intrările / ieşirile sînt consemnate, pe bază de documente, pe rînduri, iar coloanele cuprind categorii de bunuri; ☞ (c) *Evidenţa analitică a materialelor*, folosit pentru stabilirea stocurilor de bunuri pe sortimente, la sfîrşitul lunii şi ca *balanţă de verificare analitică.*

2.4.5. Metoda valorică la locurile de depozitare constă în îmbinarea evidenţei operative de la depozite cu contabilitatea analitică a stocurilor de la compartimentul contabilitate, folosind *Fişa de magazie cu valori pentru mişcări.*

Capitolul 3: CONTABILITATEA ANALITICĂ A CHELTUIELILOR

3.1. CONCEPTELE DE „CONSUMAŢIUNI DE VALORI", „CHELTUIELI DE PRODUCŢIE" ŞI „COSTURI"

În elaborarea teoriei calculaţiei contabile a costurilor se pleacă de la conceptul de *consumaţiune de valori*, aceasta fiind definită ca *„totalitatea valorilor, aparţinînd unei structuri organizatorice a economiei naţionale, care se consumă sub durata unei perioade de timp"* [10].

În funcţie de *obiectul generator* se disting în literatura de specialitate următoarele categorii de consumaţiuni: ☞ (a) *consumaţiuni de valori productive* caracterizate prin faptul că se realizează în sfera producţiei sau desfacerii şi au un caracter necesar; sînt singurele consumaţiuni ce contribuie la crearea de noi produse, lucrări şi servicii, ele stînd la baza costului unitar de producţie; ☞ (b) *consumaţiuni de valori neutre sau neutrale*, determinate de întreruperi ale procesului de producţie,

[10] Rusalim Petriş, *Contabilitate generală*, vol. II, Editura Universităţii „Al. I. Cuza", Iaşi, 1988, p. 335; *apud*: Dorina Budugan, *op. cit*, p. 139

Scanned with OKEN Scanner

de lipsuri de valori materiale peste normele legale de perisabilitate, plăţi de locaţii, achitări de amenzi şi penalităţi etc.; o parte din aceste consumaţiuni se regăsesc în *costul producţiei rebutate* sau al *subactivităţii*, determinate fiind de eşecul tehnic al producţiei; acestea nu se includ în costul unitar; ☞ (c) *consumaţiuni de valori accidentale* determinate fie de calamităţi sau accidente sau de eforturile de înlăturare a urmărilor acestora; nici aceste consumaţiuni nu sînt incluse în cost, fiind suportate de regulă din fonduri speciale; ☞ (d) *consumaţiuni de valori cu caracter special* se referă la unele acţiuni sociale, acestea fiind suportate din fonduri special constituite şi nu sînt incluse în costul de producţie.

Sfera cheltuielilor de producţie cuprinde, pe lîngă consumaţiunile de valori propriu-zise şi cheltuieli adiţionale. Acestea nu sînt consumaţiuni de valori, ci părţi ale valorii adăugate (cum sînt contribuţia la asigurările sociale, la fondul de şomaj etc.).

Cheltuielile de producţie, inclusiv cele adiţionale, formează COSTUL DE PRODUCŢIE.

Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii, cheltuielile unităţii patrimoniale reprezintă sumele plătite sau de plătit pentru: ☞ consumurile, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază unitatea patrimonială; ☞ cheltuieli cu personalul; ☞ executarea unor obligaţii legale sau contractuale de către unitatea patrimonială; ☞ cheltuieli excepţionale.

Noţiunea de „cheltuială" are un înţeles mai larg decît cea de „plată". Cheltuielile exprimă şi constatarea unui fapt generator de cheltuieli în viitor, a unei datorii contractate, a unei pierderi de valoare.

Cele două noţiuni (de *consumaţiuni de valori* şi de *cheltuieli de producţie*) nu sînt sinonime. Există cheltuieli de producţie care nu sînt consumaţiuni de valori propriu-zise, după cum există şi consumaţiuni de valori care nu sînt cheltuieli de producţie.

Există numeroase definiţii ale costului în literatura de specialitate. Unii autori [11] definesc costurile ca fiind *„ansamblul cheltuielilor efectuate pentru obţinerea unui bun, executarea unei lucrări,*

[11] C. Olariu, *Studiul costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1971, p. 31; *apud:* Dorina Budugan, *op. cit.*, p. 143

Scanned with OKEN Scanner

prestarea unui serviciu". Alţi autori [12] consideră costul *„un raport, o corelaţie între forma bănească a cheltuielilor pe care le efectuează o întreprindere pentru obţinerea şi desfacerea produselor sale, într-o perioadă de timp determinată, şi cantitatea de bunuri materiale, lucrări sau servicii care formează această producţie exprimată în anumite unităţi de măsură"*.

În general, costul este privit ca fiind ansamblul consumurilor de resurse determinare de producerea şi desfacerea mărfurilor.

În literatura de specialitate franceză, costul este definit prin următoarele trei caracteristici: ☞ (1) cîmp de aplicare; ☞ (2) momentul calculului; ☞ (3) conţinut.

Cîmpul de aplicare poate fi variat: ☞ o funcţie sau o subfuncţie a unităţii – aprovizionare, producţie, desfacere etc.; ☞ un mijloc de exploatare – o maşină, un loc de lucru, un canal de distribuţie; ☞ o activitate – un lot de produse, un produs, o lucrare sau un serviciu; ☞ un centru de responsabilitate – un sistem al organizaţiei pentru care se poate determina un indicator de performanţă şi care dispune de o anumită autonomie în ce priveşte mijoacele de utilizat pentru realizarea obiectivelor.

Momentul calculului este un criteriu ce permite să distincţia între două tipuri de costuri: ☞ *costul istoric*, denumit şi cost real – acel cost calculat după ce au avut loc faptele generatoare; ☞ *costul prestabilit* – calculat înainte de a avea loc faptele generatoare. În funcţie de modul de calcul, ultimul poate fi standard, de deviz sau previzionar.

Conţinutul – pentru o perioadă determinată de timp, un cost poate fi calculat fie prin însumarea tuturor cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară, fie prin însumarea doar a unei părţi din acestea. Ca urmare, se disting două categorii principale de costuri: ☞ (a) *costuri complete*, care conţin toate cheltuielile referitoare la obiectul de calcul, la rîndul lor, acestea putînd fi categorisite în *costuri complete tradiţionale* (atunci cînd cheltuielile din contabilitatea financiară sînt încorporate ca atare, fără modificări) şi *costuri complete economice* (atunci cînd cheltuielile suferă anumite retratări, în vederea obţinerii unei mai bune exprimări economice a costurilor); ☞ (b) *costuri parţiale*, obţinute prin

---

[12] I. Diaconu *et all.*, *Costuri, preţuri şi tarife în economia modernă*, Editura „Tradiţie", Bucureşti, 1997, p. 21; *apud: Ibidem*

Scanned with OKEN Scanner

includerea doar a unei părţi din cheltuielile pertinente, existînd două categorii de astfel de costuri – *variabile*, în cazul în care costul este constituit doar din cheltuieli care variază odată cu volumul activităţii întreprinderii, respectiv *directe*, constituite doar din cheltuieli ce pot fi identificate direct pe purtătorul de costuri, indiferent că sînt variabile sau fixe.

Teoria şi practica economică atribuie deseori noţiunilor de „consumaţiuni de valori", „cheltuieli de producţie" şi „costuri" sensuri, dacă nu identice, cel puţin asemănătoare.

Avînd în vedere necesitatea şi importanţa fundamentării ştiinţifice a terminologiei în domeniul contabilităţii de gestiune, literatura de specialitate clarifică aceste noţiuni: astfel, conceptul de *cheltuială* este folosit pentru *„desemnarea unor consumaţiuni de valori aparţinînd unei structuri organizatorice a economiei naţionale şi care concură la fabricarea produselor, executarea lucrărilor şi prestarea serviciilor, «atribuindu-i, bineînţeles, sensul de cheltuială de producţie»"* [13].

În literatura şi practica economică din ţara noastră se utilizează frecvent noţiunea de „preţ de cost" cu sensul de cost al produsului, noţiune cu care nu se poate însă suprapune. Potrivit reglementărilor din ţara noastră, costul de producţie include costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate, alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de obţinerea produsului; cheltuielile de desfacere şi cele financiare nu se includ, de regulă, în costurile de producţie, dar pot fi incluse dobînzile la creditele bancare contractate pentru finanţarea producţiei cu ciclu lung de fabricaţie, aferente perioadei. Dacă la costul de producţie se adaugă cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere se obţine costul complet al produsului fabricat. *Preţul de cost va fi determinat deci doar în sfera desfacerii.*

3.2. INTERDEPENDENŢA DINTRE CONTABILITATEA FINANCIARĂ ŞI CONTABILITATEA ANALITICĂ A CHELTUIELILOR

Calculaţia costurilor producţiei se realizează în cadrul unui sistem informaţional specific: *contabilitatea analitică a cheltuielilor*. Aceasta

[13] Dorina Budugan, *op. cit.*, p. 146

Scanned with OKEN Scanner

diferă de contabilitatea financiară atît prin funcţionare cît şi prin obiectivele pe care şi le propune, deşi preia cea mai mare parte a informaţiilor tocmai din contabilitatea financiară. În paralel cu înregistrările efectuate în conturile din clasa 6, în contabilitatea analitică se efectuează o altă serie de înregistrări care urmăreşte însă determinarea costului producţiei obţinute.

Deoarece în cadrul contabilităţii analitice se urmăreşte doar determinarea prin conturi (vezi clasa 9) a costurilor producţiei, cheltuielile care sînt preluate spre retratare din contabilitatea financiară *se referă numai la o parte a cheltuielilor* (cheltuielile de exploatare, o parte din cheltuielile financiare).

Cheltuielile cunoscute ca fiind încorporate în costuri sînt preluate din cheltuielile din: ☞ grupele 60, 61, 62, 63, 64, 65; ☞ contul 666 – pentru dobînzile aferente împrumuturilor la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie; ☞ grupele 66, 67, 68, 69 reprezentînd cheltuieli neîncorporabile în costuri, cu excepţia: 6811, 6812 care se includ în costuri.

3.3 CLASIFICAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE

Clasificarea cheltuielilor de producţie se face atît după criterii ştiinţifice, necesare pentru atingerea obiectivelor contabilităţii de gestiune, dar şi după criterii specifice (în funcţie de specificul activităţii agentului economic, de necesităţile de informare a conducerii). Cele mai utilizate criterii de clasificare a cheltuielilor de producţie sînt:

1. Potrivit Legii contabilităţii, cheltuielile se grupează pe *feluri de cheltuieli după natura lor economică*, astfel: ☞ (a) cheltuieli de exploatare; ☞ (b) cheltuieli financiare; ☞ (c) cheltuieli extraordinare; ☞ (d) cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele; ☞ (e) provizioane pentru riscuri şi cheltuieli; ☞ (f) cheltuieli cu impozitul pe profit.

2. După *natura muncii consumate*, cheltuielile se împart în: ☞ (a) *cheltuieli cu munca vie* – cheltuieli determinate de remunerarea personalului, contribuţia unităţii la asigurările sociale, la fondul de asigurări sociale de sănătate şi la fondul de şomaj etc.; ☞ (b) cheltuieli de muncă materializată, cuprinzînd consumurile de mijloace de producţie – materii prime, materiale, amortizări etc.

3. După *modul de repartizare în costul produselor* cheltuielile pot fi: ☞ (a) *cheltuieli directe*, cuprinzînd cheltuielile care pot fi repartiza-

Scanned with OKEN Scanner

te direct în costul unui produs şi care pot fi identificate ca poziţii distincte în structura acestuia; mai sînt numite şi cheltuieli individuale specifice – materii prime, materiale etc.; ☞ (b) *cheltuieli indirecte* sînt acele cheltuieli care nu pot fi repartizate direct pe fiecare produs în parte, fiind cuprinse următoarele categorii – cheltuieli comune (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale ale secţiei), cheltuieli generale de administraţie, cheltuieli cu dobînzile, cheltuieli de desfacere.

Cheltuielile indirecte se includ în costuri cu ajutorul unor *chei de repartizare*.

4. Dacă se au în vedere *cerinţele normării şi postcalculului costurilor*, cheltuielile de producţie se grupează: ☞ (a) pe elemente primare; ☞ (b) pe articole de calculaţie.

Pentru clasificarea cheltuielilor pe elemente primare se foloseşte *o nomenclatură unică* determinată de conţinutul lor economic, în timp ce pentru clasificarea pe articole de calculaţie se utilizează *o nomenclatură diferenţiată pe ramuri ale economiei naţionale*.

Nomenclatura utilizată în cazul clasificării cheltuielilor pe elemente primare este următoarea:

a) materii prime şi materiale consumabile, din care – din ţară; din import; din recuperări.
b) deşeuri recuperabile (care se scad din totalul materiilor prime şi materialelor)
c) amortizarea imobilizărilor
d) alte cheltuieli materiale
I Total cheltuieli materiale (a – b + c + d)
e) remuneraţii datorate
f) contribuţia unităţii la asigurările sociale
g) contribuţia unităţii la fondul de asigurări sociale de sănătate
h) contribuţia unităţii la fondul de şomaj
i) alte cheltuieli cu munca vie
II Total cheltuieli cu munca vie (e + f + g + h + i)
j) impozite, taxe şi alte cheltuieli prevăzute de lege
III Total cheltuieli (I + II + j)

Gruparea cheltuielilor de producţie pe elemente primare nu permite calculul costului pe unitatea de produs, deoarece unele elemente nu

Scanned with OKEN Scanner

pot fi individualizate pe produs în momentul efectuării lor. De aceea, în evidenţa cheltuielilor de producţie şi calculul costului unitar al produselor se utilizează clasificarea cheltuielilor pe articole de calculaţie.

Nomenclatura articolelor de calculaţie are o structură minimală:

a) materii prime şi materiale consumabile directe
b) materiale recuperabile (se scad)
c) remuneraţii directe
d) contribuţia unităţii la asigurările sociale şi la fondul de şomaj

I Total cheltuieli directe

e) cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor
f) cheltuieli generale ale secţiei

II Total cheltuieli comune

III Cost de producţie

g) cheltuieli generale de administraţie
h) cheltuieli de desfacere
i) cheltuieli financiare

IV Total cost complet

La nivelul întregii producţii, suma cheltuielilor determinate pe articole de calculaţie trebuie să fie egală cu suma cheltuielilor stabilite pe elemente primare.

5. În funcţie de *dependenţa lor faţă de volumul producţiei* deosebim:

A. cheltuieli variabile (operaţionale) sînt acelea a căror mărime evoluează proporţional cu producţia la care se referă, fiind însă relativ constante pe unitate de produs (materii şi materiale directe, salarii directe şi alte cheltuieli directe). Este utilizat în acest sens indicele de variaţie sau variabilitate a cheltuielilor.

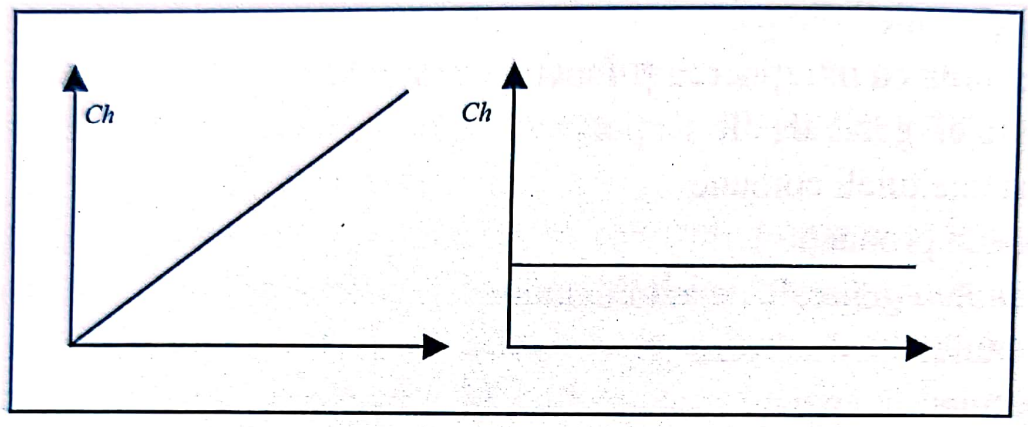
Relaţia de calcul este: $Iv = \dfrac{\dfrac{ch_1 - ch_0}{ch_0} \cdot 100}{\dfrac{Q_1 - Q_0}{Q_0} \cdot 100}$ sau $Iv = \dfrac{\dfrac{ch_1}{ch_0} \cdot 100 - 100}{\dfrac{Q_1}{Q_0} \cdot 100 - 100}$,

în care: ch_1 – cheltuielile totale din perioada curentă, ch_0 – cheltuielile totale din perioada de bază, Q_1 – producţia totală din perioada curentă, iar Q_0 – producţia totală din perioada de bază.

Scanned with OKEN Scanner

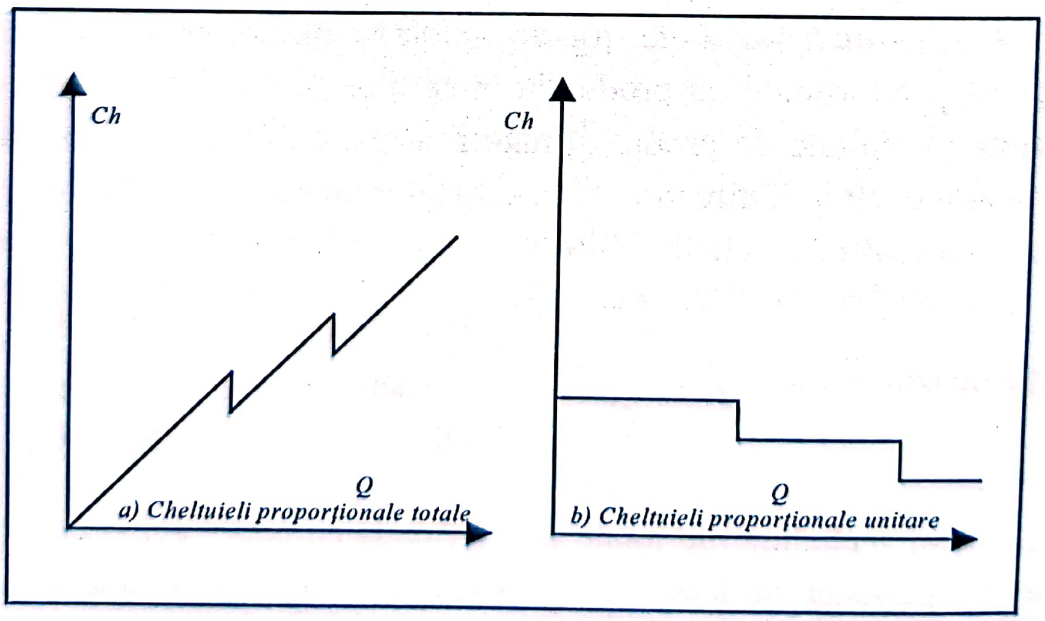
Analizînd cheltuielile variabile din punctul de vedere al acestui indice de variaţie distingem: ☞ cheltuieli proporţionale; ☞ cheltuieli progresive; ☞ cheltuieli degresive; ☞ cheltuieli regresive; ☞ cheltuieli flexibile.

Cheltuielile proporţionale reprezintă acele cheltuieli variabile care se modifică direct proporţional cu volumul fizic al producţiei (cheltuieli cu materiile prime şi materialele directe, cu remuneraţiile directe etc.). În acest caz inicele de variabilitate este egal cu 1.



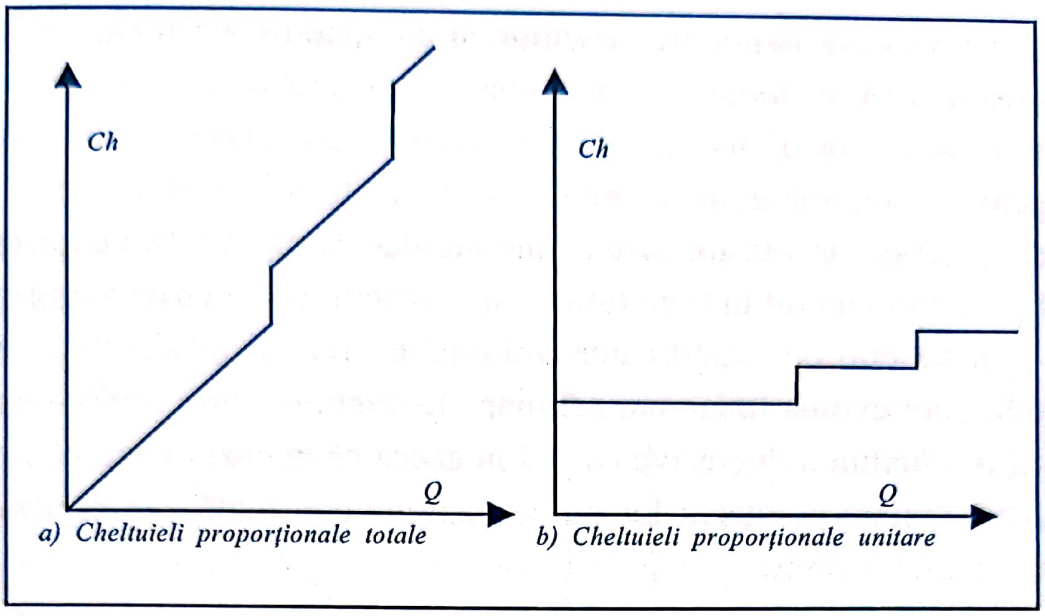
1°. Cheltuieli proporţionale

Observaţie: proporţionalitatea se menţine numai pe anumite intervale de timp, fiind întreruptă de o serie de factori perturbatori (de exemplu, modificarea normelor de consum de materiale determină transformarea lor în *cheltuieli proporţionale în salturi ascendente sau descendente).*



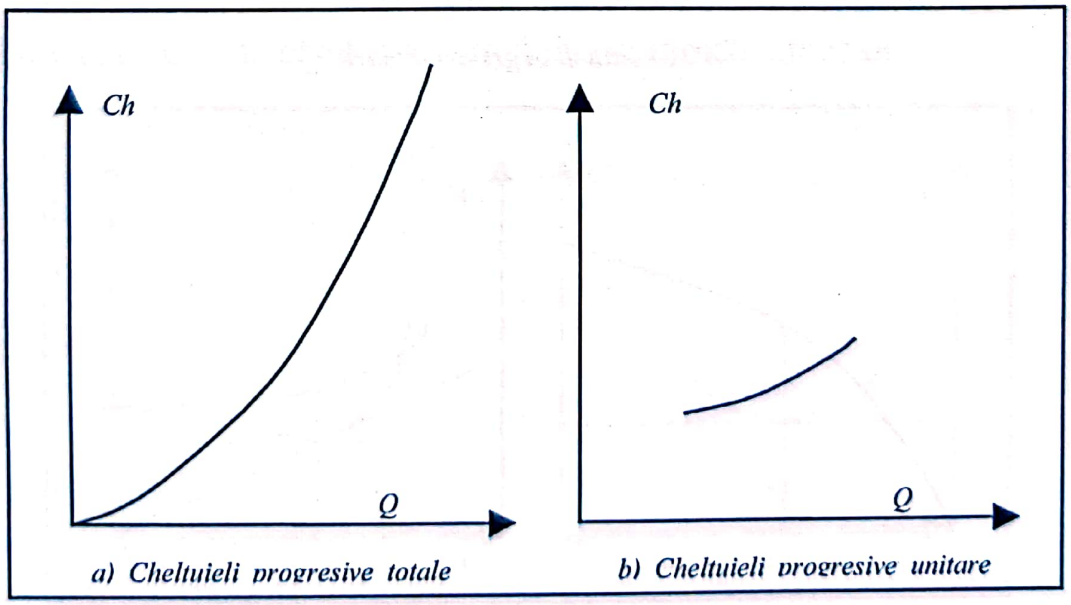
2°. Cheltuieli proporţionale în salt descendent

Scanned with OKEN Scanner



3°. Cheltuieli proporţionale în salt descendent

Cheltuielile progresive (numite şi cheltuieli peste proporţional sau supraproporţionate) sînt acele cheltuieli variabile care, pe total cresc într-o proporţie mai mare decît volumul fizic al producţiei. În acest caz indicele de variabilitate este supraunitar. Aceste cheltuieli pot să apară în situaţii normale (de exemplu, cu ocazia punerii în funcţiune a unor noi capacităţi de producţie, pînă la atingerea parametrilor normali de funcţionare), sau în cazul unor activităţi ineficiente (suprasolicitarea capacităţilor de producţie, scăderea randamentului maşinilor, scăderea productivităţii muncii prin angajarea de personal necalificat etc.).

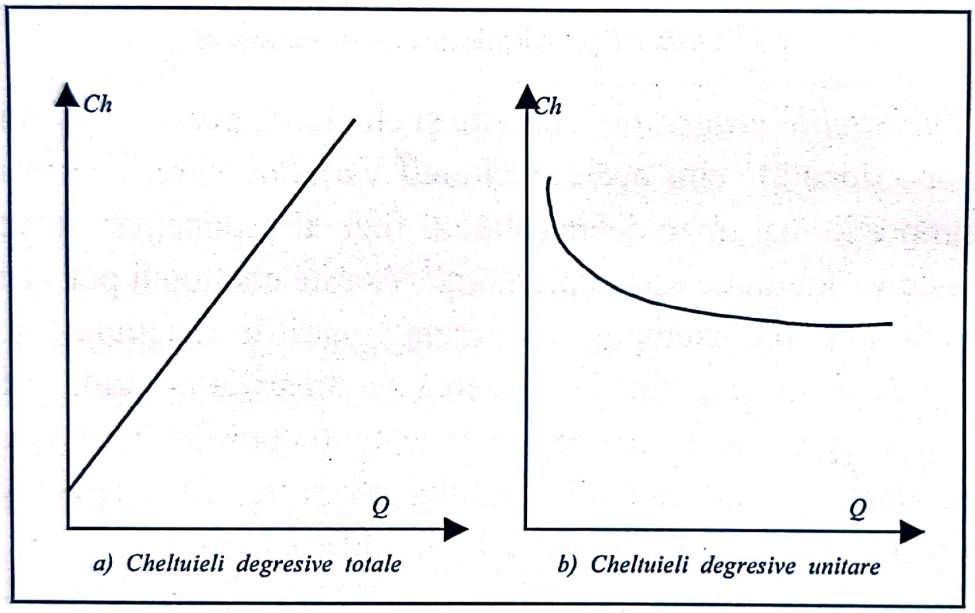


4°. Cheltuieli progresive

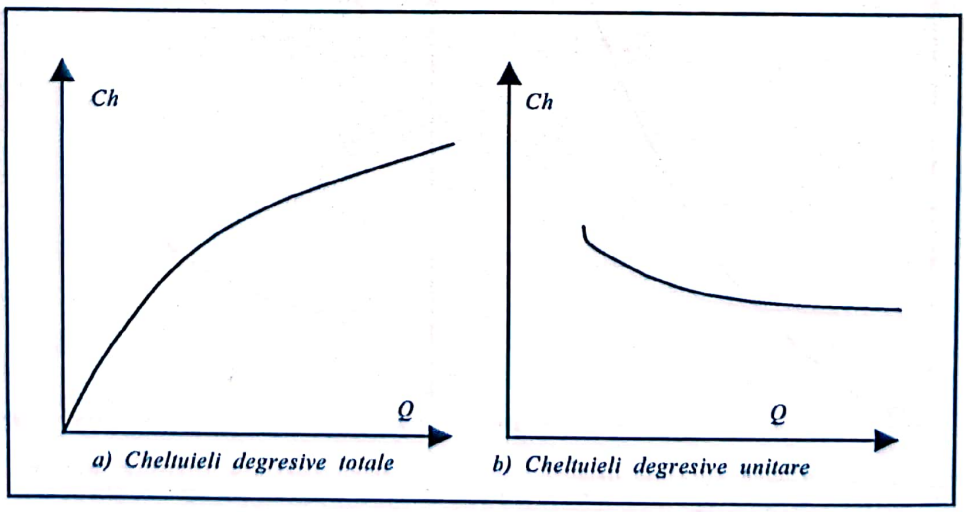
Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile degresive (numite şi cheltuieli subproporţionale) se caracterizează prin faptul că, pe total, cresc într-o proporţie mai mică decît volumul fizic al producţiei (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuielile cu remuneraţiile muncitorilor auxiliari etc.). Valoarea indicelui de variabilitate a cheltuielilor degresive este cuprinsă între 0 şi 1, fiind numit în literatura de specialitate şi indice de degresiune.

În funcţie de modificarea volumului fizic al producţiei, aceste cheltuieli pot evolua liniar sau neliniar. Deosebirea între aceste două categorii de cheltuieli degresive constă în aceea că în cazul cheltuielilor degresive neliniare ponderea lor nu se menţine constantă, ci oscilează în cadrul anumitor limite.



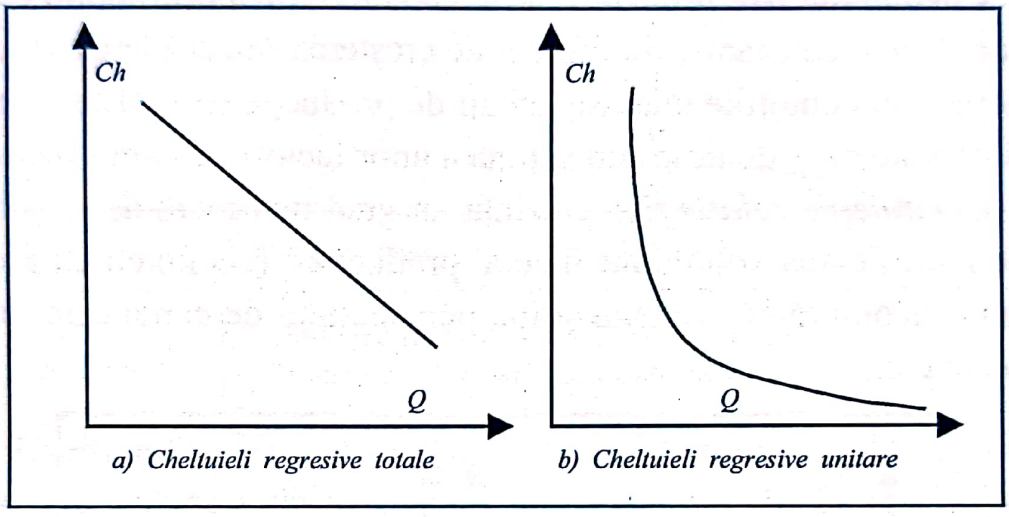
5°. Cheltuieli degresive liniare



6°. Cheltuieli degresive neliniare

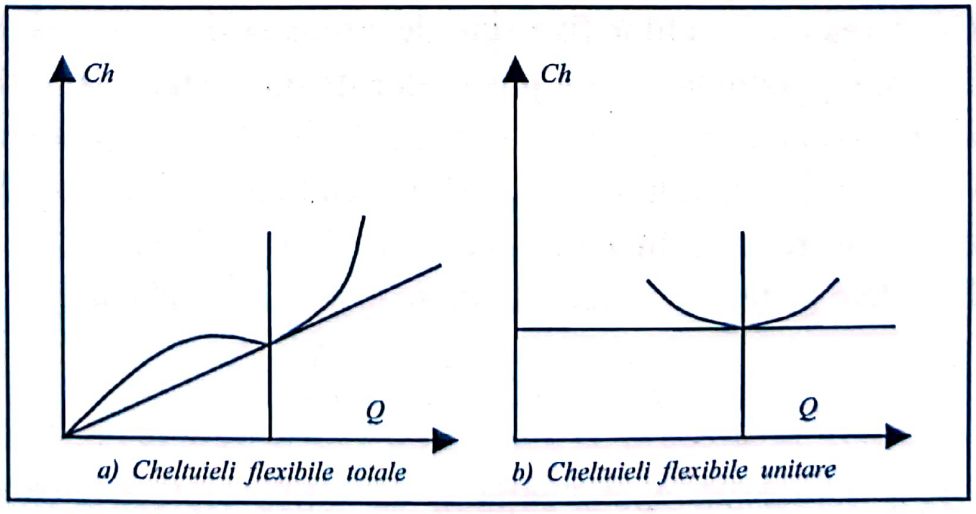
Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile regresive sînt acele cheltuieli variabile care scad pe măsura creşterii volumului fizic al producţiei. Ele sînt specifice industriei siderurgice (unde consumul de combustibil este foarte mare la prima şarjă, cînd cuptoarele sînt reci, micşorîndu-se mult la şarjele următoare) sau centralelor electrice de termoficare. Caracterul regresiv al cheltuielilor este temporar.



7°. Cheltuieli regresive

Cheltuielile flexibile au un comportament neregulat faţă de volumul fizic al producţiei; sînt specifice centralelor termoelectrice şi electrice de termoficare (de exemplu consumul specific de combustibil). Dacă se împarte intervalul total de timp în subintervale în care se manifestă un anumit tip de evoluţie, cheltuielile flexibile se vor confunda cu una din celelalte categorii de cheltuieli variabile prezentate anterior.



8°. Cheltuieli flexibile

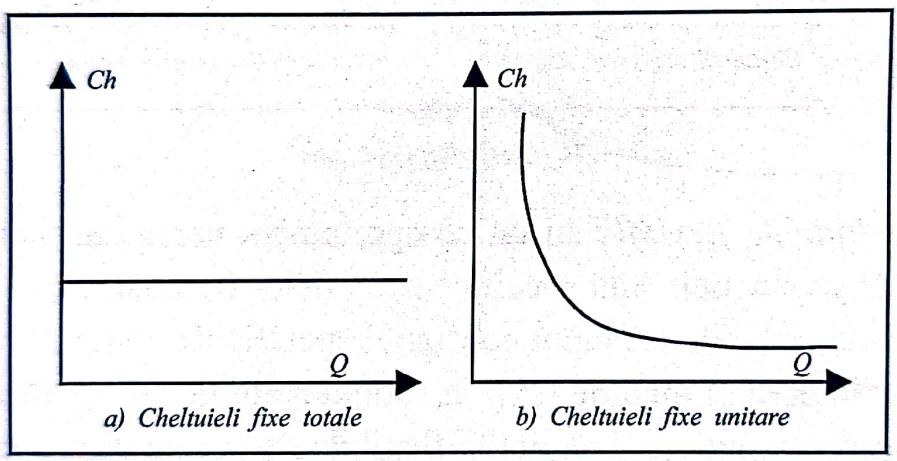
Scanned with OKEN Scanner

B. Cheltuielile fixe (de structură) au un nivel relativ constant, indiferent de oscilaţiile volumului de producţie (chirii, dobînzi, cheltuielile generale de administraţie, o parte din cheltuielile generale ale secţiei şi o parte din cheltuielile de desfacere).

Există două categorii de cheltuieli fixe: ☞ cheltuieli fixe propriu-zise; ☞ cheltuieli relativ fixe.

Cheltuielile fixe propriu-zise se caracterizează prin faptul că mărimea lor rămîne constantă, indiferent de creşterea sau scăderea volumului producţiei, în condiţiile unei capacităţi de producţie date. Ele se modifică la intervale mari de timp sub acţiunea unor factori (ca amortizarea).

Cheltuielile relativ fixe prezintă un grad mai mare de sensibilitate faţă de modificarea volumului fizic al producţiei (cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător, remuneraţiile personalului de conducere, tehnic, economic etc.).



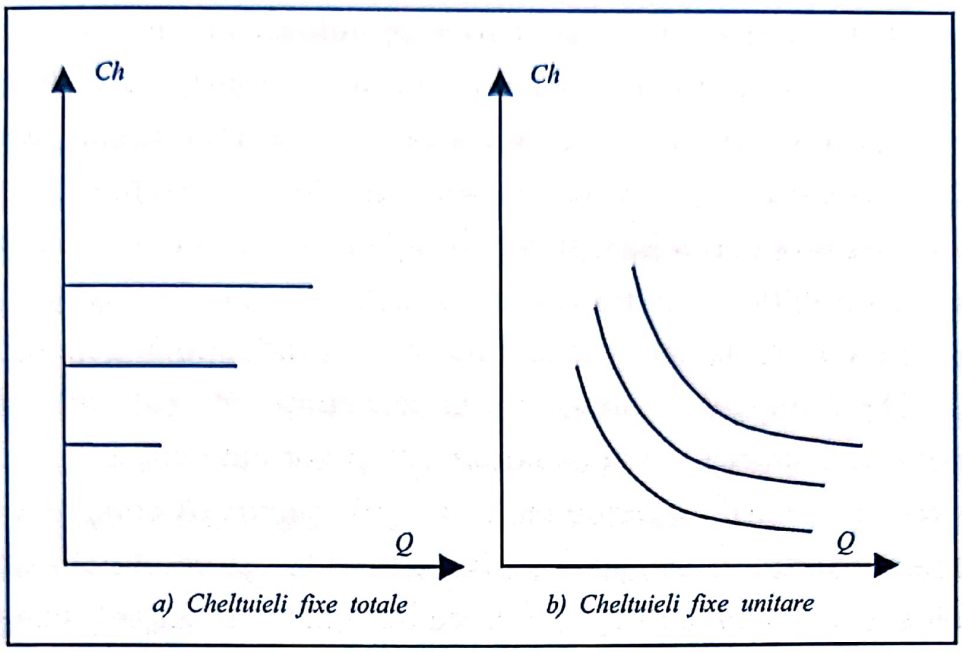
9°. Cheltuieli fixe

Creşterea cheltuielilor fixe este determinată de creşterea gradului de mecanizare şi automatizare a proceselor de producţie şi de alţi factori care caracterizează acest proces. În această situaţie, creşterea care are loc sub aspectul volumului determinată de mai buna utilizare a capacităţii de producţie se reflectă în reducerea relativă a cheltuielilor fixe. Din punct de vedere matematic, acest lucru se exprimă cu relaţia:

$$E_{ChF} = ChF_0\left(\frac{Q_1}{Q_0} - 1\right),$$

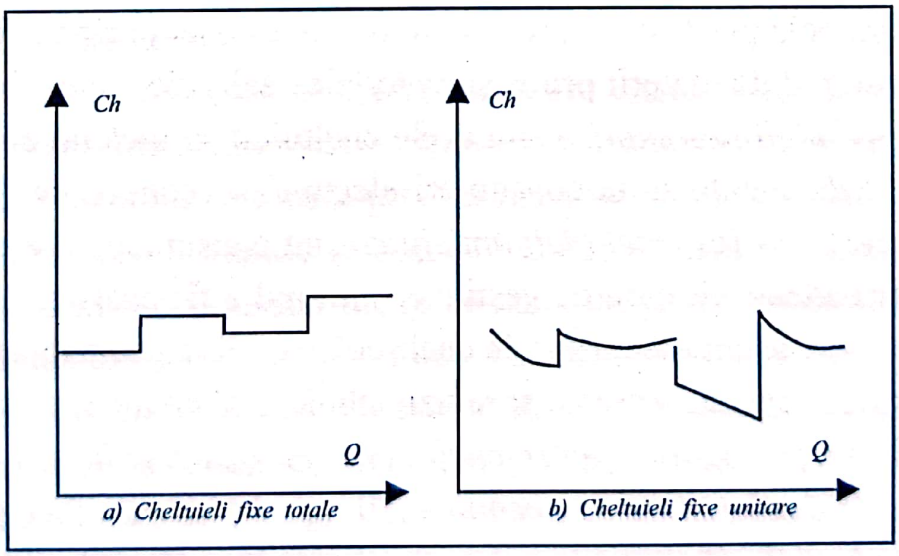
în care E_{ChF} reprezintă efectul obţinut, iar ChF_0 reprezintă cheltuielile fixe iniţiale (de bază).

Scanned with OKEN Scanner



10°. Evoluţia cheltuielilor fixe sub acţiunea creşterii capacităţii de producţie

Cheltuielile fixe pot evolua în salturi periodice, determinate de creşteri sau reduceri ale capacităţii de producţie. În funcţie de *natura saltului şi evoluţia lui*, cheltuielile fixe pot fi clasificate în următoarele categorii: ☞ cheltuieli fixe în salt ascendent; ☞ cheltuieli fixe în salt descendent; ☞ cheltuieli fixe în salturi de interval.



11°. Cheltuieli fixe în salt

6. Din punct de vedere al *legăturii cu procesul de producţie*, adică al raportului lor faţă de procesul de producţie în întregul său, cheltuielile pot fi: ☞ (a) *cheltuieli de bază*, numite frecvent cheltuieli tehnologice

Scanned with OKEN Scanner

sînt ocazionate de realizarea operaţiilor tehnologice de fabricare a produselor finite (consumurile de materii prime şi materiale, salariile muncitorilor direct productivi etc.); ele sînt legate direct de procesul tehnologic; ☞ (b) *cheltuieli de regie* sînt cele generate de organizarea, administrarea şi servirea producţiei întreprinderii (cheltuielile generale ale secţiilor, cheltuielile generale de administraţie şi altele), nu sînt legate direct de procesul tehnologic dar servesc activitatea de producţie în general.

7. După *gradul de omogenitate* deosebim: ☞ (a) *cheltuieli simple (monoelementare)* compuse dintr-un singur element de cheltuială – materii prime, salarii, energie etc.; ☞ (b) *cheltuieli complexe (polielementare)*, compuse din mai multe elemente de cheltuieli simple – cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale ale secţiilor, cheltuieli generale de administraţie.

8. În funcţie *modul cum participă la crearea de noi valori,* cheltuielile de producţie se pot grupa în: ☞ (a) *cheltuieli productive* determinate de un proces de producţie organizat şi desfăşurat în cadrul unor limite raţionale; ☞ (b) *cheltuieli neproductive (neeconomicoase)* formate din cheltuieli ce depăşesc limita cadrului normal stabilit pentru desfăşurarea procesului de producţie.

9. În funcţie de *momentul apariţiei* lor distingem: ☞ (a) *cheltuieli curente* sînt cele produse şi înregistrate în cursul unei perioade de gestiune – consumul de materii prime şi materiale, salariile, amortizarea etc.; ☞ (b) *cheltuieli preliminate* sînt acele cheltuieli ce încă nu au avut loc, avînd la bază calcule şi nu consumuri efective – concediile de odihnă, premiile etc.; ☞ (c) *cheltuieli anticipate* sînt consumaţiuni efectuate pe seama perioadelor viitoare de gestiune, urmînd a fi repartizate în cursul lunilor viitoare asupra locurilor de cheltuieli care le-au ocazionat – reparaţii capitale, reparaţii curente şi revizii tehnice, abonamente, chirii etc.

10. După *raportul dintre cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară (după natura lor economică) şi cheltuielile încorporate în costul producţiei*, cheltuielile pot fi clasificate în: ☞ (a) *cheltuieli încorporabile în costuri*; ☞ (b) *cheltuieli neîncorporabile*; ☞ (c) *cheltuieli supletive (suplimentare).*

Cheltuielile încorporabile în costuri cuprind cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor economică, de regulă nu-

Scanned with OKEN Scanner

mai de exploatare. Această categorie se mai numeşte *cheltuieli integral încorporabile în costuri.*

Cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară sînt supuse unor retratări înainte de a fi incluse în costuri. Acestea au ca obiect următoarele: ☞ (1) eliminarea anumitor cheltuieli – a cheltuielilor neîncorporabile; ☞ (2) înlocuirea unor cheltuieli – cheltuieli calculate; ☞ (3) „crearea" unor cheltuieli – cheltuieli supletive.

Cheltuielile calculate numite şi cheltuieli parţial încorporabile în costuri sînt cheltuielile incluse în costuri într-o anumită sumă diferită de cea care apare înregistrată în contabilitatea financiară. Diferenţa dintre valoarea cheltuielilor calculate şi cea a cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară este cunoscută sub denumirea de *diferenţă de încorporare*, care poate fi pozitivă sau negativă.

Există trei tipuri de cheltuieli calculate:

A. Cheltuieli cu uzura, corespunzătoare cheltuielilor cu amortizarea din contabilitatea financiară. Pentru a evita criteriile convenţionale care au servit la calculul amortizării din contabilitatea financiară, Planul contabil general francez din 1982 recomandă utilizarea unor criterii tehnice sau economice. Cheltuiala cu uzura astfel calculată este luată în considerare în cheltuieli încorporabile şi generează diferenţe de încorporare pozitive sau negative

B. Cheltuieli etalate corespunzătoare cheltuielilor cu provizioanele din contabilitatea financiară. Contabilitatea analitică nu reţine dintre provizioane decît pe cele care privesc riscurile şi cheltuielile, deoarece numai acestea pot fi incluse în costuri. Criteriile care predomină în calculul cheltuielilor etalate sînt fixate de unităţile patrimoniale şi trebuie să permită o mai bună evaluare economică a costurilor calculate.

C. Cheltuieli abonate corespunzătoare cheltuielilor cu primele de asigurare, energia şi apa etc. din contabilitatea financiară. Aceste cheltuieli sînt suportate de întreprindere şi înregistrate în contabilitatea financiară o singură dată pentru o perioadă de gestiune mai mare decît cea pentru care se calculează costurile.

Cheltuielile abonate se includ în costuri în alte cote decît cele înregistrate în contabilitatea financiară.

Cheltuielile neîncorporabile: potrivit reglementărilor contabile ro-

Scanned with OKEN Scanner

mâneşti, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară şi care nu fac parte din costul de producţie sînt: ☞ CGA şi cheltuielile de desfacere în afară de cazul în care condiţiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerare; ☞ cheltuielile financiare cu excepţia dobînzilor aferente împrumuturilor la unităţile cu ciclu lung de fabricaţie; ☞ cheltuielile excepţionale; ☞ costul subactivităţii în care sînt incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei.

În literatura de specialitate, mai ales cea franceză, sînt considerate cheltuieli neîncorporabile următoarele: ☞ cheltuieli cu impozitul pe profit; ☞ pierderile din litigii cu clienţii; ☞ cheltuielile cu asigurarea pe viaţă a unui manager; ☞ în general, toate cheltuielile care au un caracter excepţional.

Cheltuielile supletive reprezintă cheltuielile „fictive" ce nu sînt înregistrate în contabilitatea financiară din motive fiscale pentru a nu influenţa mărimea impozitului pe profit. Contabilitatea analitică trebuie să ţină seama însă de aceste cheltuieli, deoarece îi vor permite efectuarea de calcule comparative pertinente între costurile unor unităţi patrimoniale concurente dar ale căror forme juridice şi strategii de finanţare sînt diferite.

În prezent, în legislaţia românească aceste cheltuieli nu sînt normalizate, în timp ce Planul contabil general francez reţine în calitate de cheltuieli supletive următoarele: ☞ (1) remunerarea fictivă a întreprinzătorului şi a membrilor familiei sale, ceea ce permite o comparare realistă a costurilor între firmele în care remuneraţia personalului de conducere este inclusă în cheltuielile contabilităţii financiare şi a firmelor individuale în care, din motive juridice, întreprinzătorul şi familia sa percep o parte din rezultate; ☞ (2) cheltuieli privind o parte din capitalurile proprii sau împrumutate.

Aceste cheltuieli constituie de asemenea diferenţe de încorporat. În general valorile pe care le pot lua aceste cheltuieli sînt următoarele: ☞ pozitive pentru cheltuielile supletive (de adăugat); ☞ negative pentru cheltuielile neîncorporabile (de exclus).

11. În funcţie de *destinaţia lor*, cheltuielile se mai pot grupa în: ☞ (a) *cheltuieli de aprovizionare* sînt cheltuielile legate de cumpărarea şi stocarea bunurilor patrimoniale; ☞ (b) *cheltuieli de fabricaţie (prelucrare)* sînt cheltuielile determinate de activitatea de exploatare; ☞ (c)

Scanned with OKEN Scanner

cheltuieli administrative sînt cheltuielile generate de organizarea, administrarea şi servirea producţiei; ☞ (d) *cheltuieli de desfacere* sînt cheltuielile efectuate pentru vînzarea produselor fabricate.

3.4. CLASIFICAREA COSTURILOR DE PRODUCŢIE

Cele mai utilizate criterii de clasificare a costurilor de producţie în literatura de specialitate sînt următoarele:

1. După *conţinutul şi natura economică* a tipului de cost calculat, costurile de producţie pot fi clasificate în: ☞ (a) *costuri complete (integrale)*; ☞ (b) *costuri parţiale (proporţionale)*.

Fiecare dintre aceste două categorii au fost prezentate în subcapitolul (3.1). În general nu există o concordanţă perfectă între cheltuielile încorporabile în costuri şi cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară. De aceea, în literatura de specialitate, *costurile complete* tradiţionale mai sînt numite şi *costuri consumate*, iar costurile complete economice mai sînt numite şi *costuri contabile*.

Unii autori [14] fac distincţie între *costul contabil* (mai rigid şi cu sferă de cuprindere mai mică) şi cel *economic*. Costul contabil este dat de cheltuielile măsurabile în bani, efectiv suportate de agentul economic pentru plata materiilor prime şi materialelor, combustibilului şi energiei, remuneraţiilor, pentru amortizarea imobilizărilor etc. Pe lîngă acestea, costul economic mai cuprinde şi cheltuieli care nu presupun plăţi către terţi (dobînzile cuvenite capitalului propriu).

2. În funcţie de *momentul şi scopul calculării lor*, distingem: ☞ (a) *costuri reale (efective sau istorice)*, calculate la finele perioadei de gestiune; ☞ (b) *costuri prestabilite (antecalculate)*, calculate la începutul perioadei pe baza unor estimări privind importanţa cheltuielilor luate în calcul şi sînt utilizate ca bază de comparaţie pentru costurile reale.

3. În funcţie de *ciclul de exploatare*, costurile pot fi: ☞ (a) *costuri de achiziţie* sînt date de ansamblul cheltuielilor efectuate pentru procurarea şi stocarea elementelor materiale constitutive ale produselor finite, mărfurilor, lucrărilor efectuate şi serviciilor prestate; ☞ (b) *costuri*

[14] I. Diaconu *et all.*, *Op. cit.*, p. 14; *apud:* Dorina Budugan, *op. cit.*, p. 175

Scanned with OKEN Scanner

de prelucrare reprezintă ansamblul cheltuielilor de obţinere a produselor finite la unităţile productive; ☞ (c) *costuri de desfacere (distribuţie)* constituie ansamblul cheltuielilor efectuate pentru desfacerea produselor fabricate şi a mărfurilor cumpărate spre a fi revîndute.

4. După *stadiile de fabricaţie şi comercializare* distingem următoarele categorii de costuri:

A. Costuri de producţie (ansamblul cheltuielilor efectuate în scopul obţinerii unui bun material). Dacă se are în vedere faptul că procesul tehnologic poate fi divizat în faze de fabricaţie succesive, costurile de producţie pot fi *costuri de producţie ale produselor intermediare* (semifabricate sau produse stocate) şi *costuri de producţie ale produselor finite* (produsele destinate vînzării). Ca urmare este necesară determinarea costurilor de producţie ale perioadei. Costurile de producţie obţinute sînt date de suma dintre costul de producţie al perioadei şi costul de producţie în curs de execuţie de la începutul perioadei, din care se scade costul de producţie în curs de execuţie de la sfîrşitul perioadei de gestiune.

B. Costuri în afara producţiei, altele decît cele de producţie (cheltuieli legate de vînzarea produselor fabricate, precum şi de alte cheltuieli indirecte). Aceste costuri pot fi grupate în *costuri de distribuţie* şi *alte costuri în afara producţiei.*

C. Costuri complete (cheltuielile de producţie efectuate pentru fabricarea şi vînzarea produselor, într-o perioadă de gestiune delimitată).

5. În funcţie de *nivelul la care se face analiza costului*, distingem: ☞ (a) *cost global sau total* – totalitatea cheltuielilor de producţie aferente întregii cantităţi fabricate într-o perioadă de gestiune; ☞ (b) *cost unitar* – totalitatea cheltuielilor directe şi indirecte ce revin pe unitatea de produs fabricată.

6. În funcţie de *dependenţa lor faţă de volumul producţiei* (modul în care costurile evoluează în raport cu volumul producţiei), costurile pot fi: ☞ (a) *costuri medii* – costurile pe unitatea de produs în cazul unităţilor patrimoniale cu produse diversificate; în funcţie de elementele de cheltuieli pe care le conţin, acestea pot fi fixe, variabile sau totale, iar mărimea costurilor medii este diferită în timp şi spaţiu; ☞ (b) *costuri marginale* – sporul de cheltuieli de producţie necesar pentru obţinerea unei unităţi suplimentare de produs finit; ele pot să apară atît în cazul

Scanned with OKEN Scanner

creşterii cît şi al scăderii volumului fizic al producţiei, evoluînd progresiv sau regresiv.

7. După *influenţa lor asupra procesului decizional*, distingem: ☞ (a) *costuri pertinente* – costurile viitoare asupra cărora se poate acţiona, folosite ca alternative în luarea deciziilor; ☞ (b) *costuri indiferente* – costuri trecute, istorice, asupra cărora nu se mai poate acţiona.

8. În funcţie de *influenţa pe care conducerea unităţii o are asupra costurilor*, distingem:

A. Cost reversibil şi cost ireversibil: costurile ireversibile sînt cele care apar atunci cînd nu se mai poate reveni asupra deciziei de angajare a lui; în caz contrar, costul este reversibil.

B. Cost controlabil şi cost administrat: costul controlabil apare atunci cînd decidentul are o putere totală asupra angajării lui; costul administrat este un cost impus decidentului din exteriorul unităţii.

C. Costuri determinate şi costuri discreţionare: costul determinat apare atunci cînd există o relaţie clară între acesta şi efectul obţinut (de exemplu consumul de materii prime depinde de producţia obţinută); costul discreţionar apare atunci cînd această relaţie (între cost şi efectul pe care-l produce) este mai puţin intensă.

D. Costuri vizibile şi costuri ascunse: costul ascuns este determinat de un element cunoscut (un exemplu în acest sens îl constituie termenul de aşteptare între loturile de fabricaţie, pentru care cheltuielile generate nu sînt determinate prin calcule, dar se regăsesc în costul de producţie); costul vizibil este acela ale cărui cheltuieli reale componente pot fi cunoscute de către decident.

E. Costuri interne şi costuri externe: costurile externe sînt costurile transferate către terţi în exteriorul întreprinderii (de exemplu o întreprindere care poluează mediul înconjurător, iar cheltuielile cu depoluarea sînt suportate de societate); costurile interne sînt formate din cheltuielile de producţie aferente întregii activităţi a întreprinderii.

9. Avînd în vedere *relaţia cost-profit*, distingem două categorii de costuri: ☞ (a) *cost de oportunitate sau de alegere* – reprezintă valoarea pe care un individ sau un agent economic o acordă şansei la care renunţă atunci cînd face alegerea; el este pierderea rezultată din renunţările pe care le presupune orice alegere; ☞ (b) *costul subactivităţii* – este

Scanned with OKEN Scanner

generat de utilizarea necorespunzătoare a capacității de producție, este o abatere de la nivelul previzional al costurilor.

3.5. PRINCIPII DE APLICAT ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR

Sînt considerate drept principii sau reguli generale ale calculației costurilor următoarele: ☞ (1) delimitarea în timp a cheltuielilor de producție; ☞ (2) separarea cheltuielilor de producție de consumațiunile neutre, accidentale şi cu caracter special; ☞ (3) individualizarea cheltuielilor pe produs; ☞ (4) inventarierea producției nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei.

A. Delimitarea în timp a cheltuielilor de producție se referă la afectarea fiecărei perioade de gestiune numai cu acele cheltuieli care privesc produsele fabricate, lucrările executate şi serviciile prestate într-o anumită perioadă de gestiune, indiferent de momentul cînd au fost efectuate consumațiunile. În acest scop, contabilitatea financiară dispune de o clasă distinctă de conturi (Clasa 6 „Conturi de cheltuieli") destinată consumațiunilor de valori aferente perioadei respective. Cheltuielile înregistrate în avans sînt reflectate cu ajutorul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans". Potrivit acestui principiu, cheltuielile se grupează în: anticipate, ale perioadei curente, preliminate.

Cheltuielile anticipate reprezintă consumațiuni efectuate în perioada de gestiune precedentă celei în care se fabrică producția la care se referă ele. Aceste cheltuieli urmează a fi suportate eşalonat pe costuri, pe bază de scadențar, în perioadele viitoare.

Cheltuielile perioadei curente sînt date de majoritatea cheltuielilor de producție şi se efectuează în perioada de gestiune în care se fabrică producția la care se referă; ele sînt în întregime incluse în cost.

Cheltuielile preliminate sînt cheltuielile care se includ în costul producției din perioada curentă pe calea constituirii de rezerve, dar care sînt efectuate în perioadele viitoare de gestiune, fiind suportate din rezervele create. Aplicarea acestui principiu permite efectuarea unei calculații corecte, cît şi urmărirea dinamicii cheltuielilor de producție pe perioade de timp mai îndelungate.

Scanned with OKEN Scanner

B. Separarea cheltuielilor de producţie de consumaţiunile neutre, accidentale şi cu caracter special (principiul separării costurilor) este un principiu care asigură cunoaşterea mărimii şi structurii consumaţiunilor în vederea reducerii, eliminării şi prevenirii celor cu caracter neutru, accidental şi special, care ar încărca nejustificat costul de producţie.

Potrivit acestui principiu, costul producţiei finite trebuie să cuprindă numai cheltuielile apreciate ca necesare unei întreprinderi (cheltuielile productive sau încorporabile), fără ca prin aceasta să se ascundă deficienţele de organizare şi conducere. Consumaţiunile neutre, accidentale şi cu caracter special sînt cheltuieli neproductive sau neîncorporabile (de exemplu dobînzile majorate percepute de bănci pentru împrumuturile restante din cauze subiective, pierderi din rebuturi sau din întreruperea procesului de producţie, depăşirea consumului specific de materiale etc.).

C. Individualizarea cheltuielilor pe produs, principiu potrivit căruia fiecare produs, lucrare, serviciu trebuie afectat numai cu cheltuielile de producţie ocazionate de obţinerea sa. În acest scop se vor determina: ☞ obiectul calculaţiei costurilor; ☞ unitatea de calcul; ☞ nomenclatura riguroasă a cheltuielilor de producţie

Obiectul calculaţiei îl poate forma un produs, o comandă, o fază de fabricaţie sau un stadiu de fabricaţie, o piesă sau un grup de piese, o maşină, o lucrare, un serviciu etc.

Unităţile de calculaţie (denumite astfel deoarece sînt numeroase cazurile în care obiectul calculaţiei este dat de unităţile de măsură în care se exprimă produsele) pot fi grupate în: ☞ (a) *unităţi de calculaţie naturale (fizice) preliminate* utilizate de unităţile cu producţie omogenă – metri, kilograme, bucăţi etc.; ☞ (b) *unităţi de calculaţie convenţionale* folosite atunci cînd producţia nu este omogenă iar rezultatele obţinute diferă atît din punct de vedere al procesului tehnologic cît şi al consumaţiunilor de valori.

În al doilea caz se folosesc următoarele categorii de unităţi: ☞ (1) *unităţi tehnice de măsură* ce se stabilesc ţinînd seama de o caracteristică funcţională sau calitativă a produselor – de exemplu tractoare de 65 CP; ☞ (2) *unităţi valorice* determinate astfel încît să permită evaluarea întregii producţii printr-un singur indicator – de exemplu cheltuieli la 1000 lei cifră de afaceri; ☞ (3) *unităţi exprimate sub forma cifrelor de echi-*

Scanned with OKEN Scanner

valență obținute din calcule, pe baza unui element comun tuturor produselor – de exemplu consumul specific de materie primă, a cărui valoare se raportează la mărimea corespunzătoare a produsului luat ca bază de calcul; ☞ (4) *unități de timp* – ore-producție, ore-mașină etc.

Toate aceste unități de calculație convenționale au în general calitatea de unități de calculație intermediare, fiind utilizate numai în anumite etape ale calculației costurilor. În final însă, costul unitar se stabilește în raport cu unitatea de măsură fizică reală.

Unitatea de calculație reprezintă elementul de bază al calculației pe purtători de costuri. Prin *purtător de costuri* se înțelege un produs finit, o lucrare, un serviciu sau uneori întreaga producție și care servește ca bază de raportare în calculația costurilor.

Diversitatea și varietatea producției impun organizarea calculației costurilor pe purtători de costuri în funcție de caracteristicile tehnologiei de producție și de particularitățile de organizare a procesului de producție după cum urmează:

A. În funcție de *gradul de finisare a producției*, se face distincție între producția terminată și cea neterminată, purtătorul de cost fiind *semifabricatul* sau *produsul finit*.

B. În funcție de *particularitățile tehnologiei de fabricație*, pot fi identificate mai multe categorii de purtători de costuri: ☞ în condițiile unui proces tehnologic omogen purtătorul de costuri poate fi *produsul obținut într-o fază de fabricație*; ☞ dacă producția se realizează prin asamblarea unor piese, purtătorul de costuri este *produsul asamblat*; ☞ în cazul în care rezultatele procesului de producție se concretizează în produse independente (piese, subansamble etc.), purtătorul de cost va fi produsul respectiv; ☞ pentru producția cuplată sau sortodimensională, din care pot rezulta produse principale, secundare și deșeuri, purtătorul de cost va fi *produsul cuplat*.

C. În funcție de *conținutul concret – material al producției* ca rezultat al procesului de fabricație, purtătorul de costuri poate fi un *produs finit* sau *serviciu*.

D. În funcție de *destinația pe care o au rezultatele producției*, purtătorii de costuri pot fi *produse destinate livrării* sau *produse destinate consumului intern*.

Scanned with OKEN Scanner

E. Din punct de vedere *calitativ*, purtătorii de costuri pot fi detaliaţi pe clase de calitate.

F. În funcţie de *gradul de detaliere*, deosebim: ☞ purtători de costuri *sintetici*; ☞ purtători de costuri *analitici* (semifabricate, subansamble, operaţii de prelucrare etc.).

În literatura de specialitate acest principiu se mai numeşte „principiul localizării costurilor". În acest caz, repartizarea cheltuielilor se face asupra *locurilor* care le-au ocazionat. Acestea pot fi diferite activităţi (aprovizionare, producţie, desfacere, de bază, auxiliare etc.) sau sectoare şi locuri generatoare de cheltuieli (secţii, ateliere, locuri de muncă, servicii, birouri etc.).

Un alt termen utilizat în individualizarea costurilor *este zona (sectorul) de cheltuială*. Acesta desemnează subdiviziuni ale sistemului tehnico-productiv, organizatoric şi administrativ al unităţii patrimoniale, care generează consumaţiuni de valori şi care sînt luate în considerare la normarea şi urmărirea efectivă a cheltuielilor de producţie.

Componenta organizatorică de bază în care au loc efectiv consumaţiunile de valori este locul de muncă, numit şi loc generator de cheltuieli sau loc de cost, avînd caracter tehnologic (referitor la tehnologia de fabricaţie) sau funcţional (referitor la activităţile de organizare, conducere, administrare, aprovizionare, desfacere).

În funcţie de *baza lor*, locurile de cheltuieli pot fi: ☞ *locuri operaţionale de cheltuieli* – au la bază locuri de muncă unde se execută operaţiuni privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea bunurilor; ☞ *locuri structurale de cheltuieli* – au la bază activităţi de administrare şi conducere a procesului de producţie.

Mai multe locuri de cheltuieli alcătuiesc o zonă (un sector) de cheltuieli. Acestea se suprapun, de regulă, pe elemente ale structurii organizatorice a unităţii patrimoniale. Zonele (sectoarele) pot fi: ☞ *zone principale de cheltuieli*, corespunzătoare secţiilor de bază şi subdiviziunilor lor; ☞ *zone auxiliare de cheltuieli*, corespunzătoare secţiilor auxiliare şi anexe şi componentelor lor.

Compartimentele funcţionale pot fi privite ca zone distincte de cheltuieli. Mai multe compartimente formează un *sector de cheltuieli*. În literatura de specialitate este frecvent utilizată noţiunea de *„centre de*

Scanned with OKEN Scanner

producţie" (alcătuite din una sau mai multe maşini sau locuri de muncă manuale unde se execută aceeaşi operaţie). Dacă în cadrul secţiilor de producţie existe astfel de centre, acestea devin tot sectoare de cheltuieli.

În funcţie de nivelurile la care pot fi constituite, deosebim: ☞ *sectoare principale de cheltuieli* – sînt constituite pe seama secţiilor de bază şi a subdiviziunilor lor; ☞ *sectoare secundare sau auxiliare de cheltuieli* – sînt constituite pe seama secţiilor de deservire, ajutătoare şi anexe.

3.6. *INVENTARIEREA PRODUCŢIEI NEFINITE ŞI DELIMITAREA CHELTUIELILOR AFERENTE EI*

Acest principiu vizează prevenirea denaturărilor pe care costurile produselor fabricate le pot suferi din cauza cheltuielilor care privesc producţia nefinită şi invers; în acest scop se impune mai întîi efectuarea unei corecte *evaluări cantitative a producţiei nefinite*, urmată de o *evaluare valorică* a acesteia, cu ajutorul unor procedee ştiinţifice.

Evaluarea corectă a producţiei nefinite are influenţă asupra veridicităţii costului de producţie şi a profitului. Astfel, o subevaluare a acesteia are un efect aditiv asupra costurilor producţiei terminate, determinînd o diminuarea a profitului. Supraevaluarea producţiei nefinite duce la majorarea profitului, avînd un efect substractiv asupra costului de producţie.

În general, existenţa producţiei nefinite la sfîrşitul perioadei de gestiune are ca efect complicarea calculaţiei costurilor, iar cazurile în care unităţile patrimoniale încheie perioada de gestiune numai cu producţie finită sînt rare.

Pentru determinarea producţiei nefinite unităţile patrimoniale din ţara noastră utilizează două metode:

A. Metoda directă constă în determinarea producţiei nefinite obligatoriu prin inventariere, care se desfăşoară fie *pe stadii succesive de prelucrare*, fie *pe piese sau operaţii*. În acest scop se va executa recepţia pieselor, subansamblelor şi semifabricatelor finalizate; se vor exclude din producţia nefinită materiile prime, materialele consumabile şi semifabricatele care nu au suferit nici o operaţie de prelucrare în cursul perioadei, precum şi produsele reziduale şi deşeurile care afectează doar costul producţiei finite. Gradul de prelucrare a producţiei nefinite se stabi-

Scanned with OKEN Scanner

leşte pe baza evaluărilor directe a datelor din evidenţa operativă şi a altor date. Evaluarea producţiei nefinite ridică numeroase probleme, de aceea se utilizează mai multe procedee:

A_1. Procedeul de evaluare în raport cu gradul de finisare tehnică. În acest caz, o comisie de tehnicieni stabileşte procentul în care s-au finalizat lucrările. Procentul astfel stabilit se aplică apoi asupra costului de producţie normat sau efectiv sau dintr-o perioadă anterioară al produsului, semifabricatului, piesei, obţinîndu-se costul corespunzător de prelucrare al producţiei nefinite pe articole de calculaţie. Cheltuielile cu materiile prime nu se înmulţesc cu acest procent deoarece ele integral în structura costului producţiei nefinite încă de la începutul procesului de producţie. Acest procedeu dă bune rezultate în cazul în care unitatea patrimonială utilizează metoda de calculaţie pe comenzi sau pe faze.

A_2. Procedeul de evaluare pe piese şi operaţii utilizează date obţinute din fişele tehnologice privind consumul de materii prime şi materiale, precum şi manopera aferentă fiecărui stadiu de prelucrare. Cheltuielile directe imputabile producţiei nefinite se determină înmulţind stocurile de producţie nefinită, stabilite prin inventariere, cu cheltuielile de producţie unitare prevăzute în fişele tehnologice. Cheltuielile indirecte se repartizează prin procedeul suplimentării.

A_3. Procedeul de evaluare pe baza costului mediu al unei om-ore normate poate fi utilizat numai în cazul în care toate elementele componente ale unui produs prezintă relativ aceeaşi structură a costului. Procedeul constă în transformarea stocurilor de producţie nefinită, rezultate din inventarieri, în ore – normă, determinate pentru fiecare produs în parte.

B. O metodă mai puţin utilizată este cea *indirectă* şi constă în determinarea producţiei nefinite pe baza datelor oferite de contabilitate, motiv pentru care această metodă se mai numeşte *metoda contabilă*. Astfel, din totalul cheltuielilor de producţie înregistrate pe articole de calculaţie în debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" (format din soldul producţiei nefinite de la începutul lunii plus cheltuielile de producţie colectate în cursul lunii) se scad, pe baza unor criterii convenţionale, cheltuielile efective aferente produselor finite, semifabricatelor din producţie proprie, produselor reziduale obţinute în luna respectivă, restul reprezentînd cheltuielile producţiei nefinite. În cazul în care cheltuielile

Scanned with OKEN Scanner

de producţie se referă la o activitate auxiliară, datele vor fi preluate în debitul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare", urmînd aceeaşi metodologie. Se va ţine cont, procedîndu-se diferenţiat, de caracterul de masă, de unicat sau de serie a producţiei fabricate.

Datorită caracterului aproximativ, această metodă se foloseşte în general în activitatea de analiză a unităţii patrimoniale sau pentru necesităţi statistice.

Alte principii ale calculaţiei costurilor menţionate în literatura de specialitate sînt: ☞ (a) principiul documentării; ☞ (b) principiul calculaţiei unice; ☞ (c) principiul eficienţei calculaţiei; ☞ (d) principiul cauzalităţii; ☞ (e) principiul creşterii sferei costurilor individuale; ☞ (f) principiul contribuţiei de acoperire.

Principiul documentării, potrivit căruia calculaţia costurilor se fundamentează pe documente justificative, din care rezultă cantitatea şi valoarea tuturor consumurilor aferente procesului de producţie, adică fiecare element de cheltuială trebuie să aibă la bază un document.

Principiul calculaţiei unice presupune ca unul şi acelaşi element de cost să nu fie luat în considerare decît o singură dată la calculaţia costurilor. De exemplu, valorile materiale recuperate din alte procese şi folosite în fabricarea unor produse în aceeaşi unitate să nu fie incluse în cost.

Principiul eficienţei calculaţiei are în vedere mai ales latura calitativă, respectiv calculaţia nu trebuie extinsă decît în limitele unei exactităţi economice, deoarece orice depăşire ar fi costisitoare şi nerentabilă.

Principiul cauzalităţii a fost elaborat în Germania şi porneşte de la ideea că toate cheltuielile de producţie vizate de calculaţia costurilor sînt o funcţie a unor factori de influenţă. Între mărimea sau intensitatea acestor factori şi cheltuielile de producţie există relaţii de proporţionalitate, iar numărul factorilor de influenţă determină numărul relaţiilor de proporţionalitate dintre aceştia şi cheltuielile cauzale. Măsurarea acestor relaţii presupune utilizarea mai multor etaloane sau mărimi de referinţă, care să exprime gradul de influenţă a fiecărui factor. Prin urmare, calculaţia este posibilă numai dacă se reuşeşte reprezentarea relaţiilor dintre costuri şi factorii de influenţă sub forma unor legi liniare.

Principiul creşterii sferei costurilor individuale presupune extinderea sferei costurilor individuale în vederea uşurării calculaţiei şi asigu-

Scanned with OKEN Scanner

rării unui grad mai mare de exactitate a acestora. Costurile individuale sînt acele cheltuieli de producţie care se pot imputa sau individualiza direct pe produs. Ele trebuie să fie supuse soluţionării pentru a se putea grupa în costuri fixe şi costuri variabile.

Principiul contribuţiei de acoperire pleacă de la ideea că fiecare produs obţinut este purtător de costuri, prin urmare generator de profituri brute. Deci, cu cît produsul obţinut are o contribuţie mai mare la obţinerea profiturilor brute, cu atît este în măsură să suporte mai multe costuri.

Capitolul 4: AFECTAREA ŞI REPARTIZAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ÎN ABORDAREA LOR ANALITICĂ

4.1. FACTORI GENERATORI DE CHELTUIELI DE PRODUCŢIE

Organizarea calculaţiei costurilor trebuie să ţină seama de acţiunea unor factori generatori de cheltuieli [15]:

A. Specificul tehnologiei de fabricaţie determină clasificarea unităţilor patrimoniale în: ☞ *unităţi cu producţie simplă*, în cadrul cărora produsele finite sînt obţinute prin trecerea obiectelor muncii printr-un lanţ de operaţii succesive (de exemplu unităţile producătoare de zahăr, ulei, ciment etc.); ☞ *unităţi cu producţie complexă* în cadrul cărora produsele finite sînt obţinute prin combinarea unor operaţii sau şiruri de operaţii relativ independente, care se pot desfăşura simultan (întreprinderile constructoare de maşini).

Specificul tehnologiei de fabricaţie va influenţa astfel criteriile de separare şi delimitare a cheltuielilor de producţie pe purtători şi pe sectoare de cheltuieli, ordinea în care se efectuează colectarea cheltuielilor

---

[15] Gh. Cârstea, O. Călin, *Calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980, pp. 61 - 64; C. Olariu, *Costul şi calculaţia costurilor*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1977, pp. 128 - 129; *apud:* Dorina Budugan, *Contabilitate de gestiune*, Editura „Pro Juventute", Focşani, 1998, p. 131

Scanned with OKEN Scanner

de producţie în vederea calculării costului unitar, perioada şi momentul de calcul, obiectul calculaţiei, metodele de calcul al costului unitar.

B. Tipul de producţie şi modul de organizare a acesteia, în funcţie de care unităţile se grupează în trei categorii: ☞ cu producţie individuală; ☞ cu producţie de serie; ☞ cu producţie de masă.

Acest factor influenţează organizarea calculaţiei costurilor prin modul de organizare a producţiei pe care-l presupune (pe comenzi, în flux şi pe şarje, pe loturi etc.), prin metoda de calculaţie utilizată (metoda globală, pe comenzi, pe faze etc.), prin documentaţia necesară etc.

C. Mărimea unităţii patrimoniale determină două moduri de organizare a calculaţiei: ☞ în mod centralizat pentru unităţile mici şi mijlocii; ☞ în mod descentralizat pentru unităţile mari şi foarte mari, ale căror subunităţi dispersate în spaţiu funcţionează după principiul autonomiei economico – financiare.

D. Structura organizatorică a întreprinderii (de producţie şi funcţională) impune delimitarea cheltuielilor pe zone sectoare, centre de producţie etc.

E. Organizarea procesului de producţie are influenţă asupra organizării culegerii datelor din toate locurile generatoare de cheltuieli.

F. Progresul tehnic, prin gradul de mecanizare şi automatizare, permite o mai rapidă şi mai exactă calculaţie a costurilor.

G. Caracterul procesului de producţie (continuu, sezonier) influenţează organizarea evidenţei cheltuielilor şi calculaţiei. Astfel, pentru unităţile cu activitate continuă calculaţia costurilor se efectuează la finele fiecărei perioade de gestiune, avîndu-se în vedere întreaga nomenclatură de fabricaţie; pentru unităţile cu activitate sezonieră, nu se efectuează calculaţii pentru perioadele în care procesele de producţie sînt întrerupte, luîndu-se în considerare numai cheltuielile considerate anticipate (de exemplu cheltuielile privind pregătirea producţiei viitoare).

Contabilitatea analitică a cheltuielilor are ca obiective: ☞ analiza rezultatului activităţii întreprinderii şi descompunerea acestuia în rezultate pe activităţi sau pe produse, care să permită controlul rentabilităţii; ☞ furnizarea unor baze de evaluare contabilităţii financiare privind unele elemente de activ (stocuri şi producţie imobilizată).

În acest scop devine necesară definirea cheltuielilor de producţie

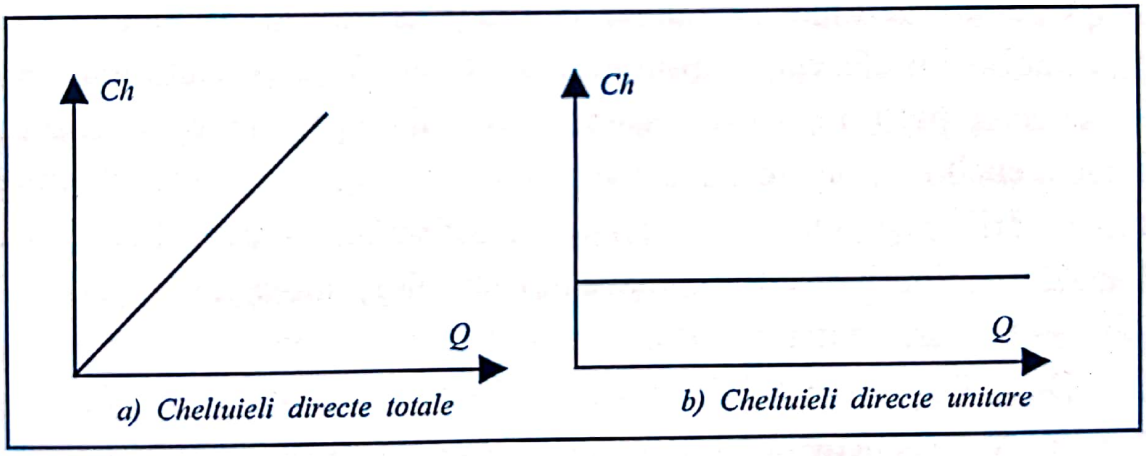
Scanned with OKEN Scanner

luate în calcul de contabilitatea de gestiune, precum şi criteriul de reclasare şi prelucrările specifice pe care le generează.

Din punct de vedere al legăturii cu fabricarea produselor, executarea lucrărilor sau prestarea serviciilor, cheltuielile pot fi împărţite în *cheltuieli directe* şi *cheltuieli indirecte.*

Cheltuielile directe au o destinaţie bine precizată, ele se impută direct asupra produselor, lucrărilor, serviciilor realizate. Caracteristica lor este următoarea: în volumul total al cheltuielilor de producţie, ponderea cheltuielilor directe pe unitatea de produs este invariabilă, volumul lor total creşte proporţional cu creşterea producţiei.

Cheltuielile directe se mai numesc şi *cheltuieli individuale* sau *specifice* datorită faptului că se pot individualiza uşor. Exemple: materii prime şi materiale directe, remuneraţii directe, contribuţia privind asigurările şi protecţia socială şi altele.

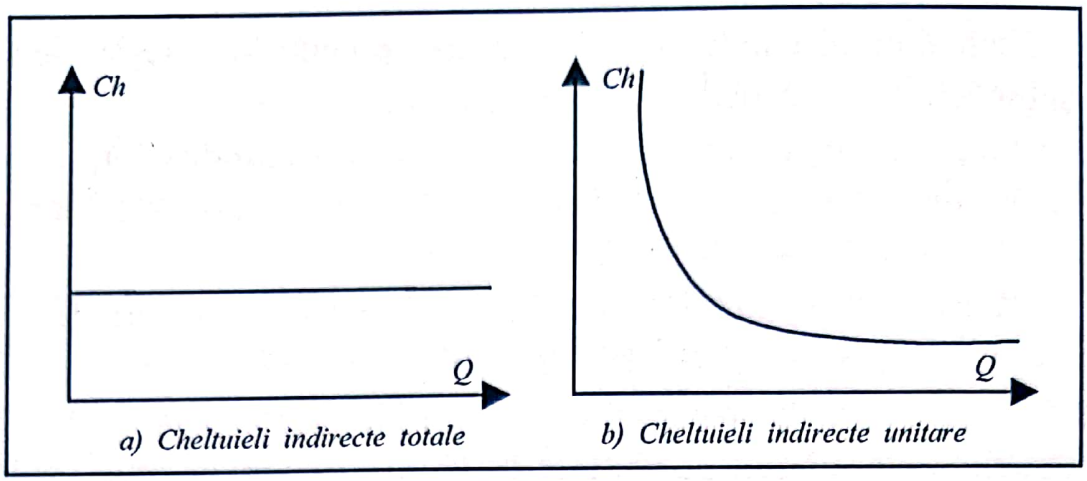


12°. Cheltuieli directe

Cheltuielile indirecte vizează întreaga producţie; ele nu pot fi incluse în costul produsului în momentul efectuării lor. Se caracterizează prin faptul că în volumul total al cheltuielilor de producţie, ponderea lor este variabilă: la o creştere importantă a producţiei, volumul lor rămîne constant şi se reduce pe unitatea de produs.

Datorită faptului că nu pot fi identificate şi localizate nemijlocit pe fiecare produs, lucrare, serviciu se mai numesc şi cheltuieli comune. Exemple: cheltuielile cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale ale secţiilor de producţie, cheltuieli generale de administraţie, cheltuieli de desfacere şi o parte din cheltuielile financiare.

Scanned with OKEN Scanner



13°. Cheltuieli indirecte

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității precizează[16]: *„cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere sînt în general excluse din costul de producție, în afară de cazul cînd condițiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerație".*

Cheltuielile financiare nu se includ în costul de producție, cu excepția dobînzilor aferente împrumuturilor la unitățile cu ciclu lung de fabricație, care pot fi repartizate asupra costului de producție. Această clasificare a cheltuielilor, în directe și indirecte, asigură premisa delimitării și repartizării lor pe sectoare și genuri de activități. Aceste cheltuieli stau la baza determinării costului unitar al produselor, lucrărilor și serviciilor, motiv pentru care se mai numesc și cheltuieli încorporabile.

După Regulamentul de aplicare a Legii contabilității, *„cheltuielile indirecte de producție se repartizează asupra costurilor în raport de costul de secție, salariile directe, orele de funcționare a utilajelor și alți factori care să asigure repartizarea rațională a acestor cheltuieli asupra produselor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate"*[17].

Cheltuielile de desfacere se adaugă la costul produselor pentru care s-au efectuat, iar atunci cînd identificarea lor nu este posibilă pe produs, ele vor fi repartizate asupra costului acestora proporțional cu greutatea sau cu volumul produselor livrate sau după alte criterii. În cazul în care cheltuielile generale de administrație se includ în costul de producție, repartizarea lor se face similar celorlalte cheltuieli indirecte de producție.

---

[16] *Regulamentul de aplicare a Legii contabilității*, punctul 106, alineatul (3)

[17] *Ibidem*, punctul 107

Scanned with OKEN Scanner

Spre deosebire de cheltuielile directe, a căror afectare asupra costului producţiei nu necesită calcule intermediare, cheltuielile indirecte trebuie analizate şi repartizate înainte de imputarea lor. În acest scop, metoda costurilor complete prevede o modalitate specifică de tratare, şi anume identificarea lor pe centre de analiză.

4.2. CENTRELE DE ANALIZĂ ŞI UNITĂŢILE DE MĂSURĂ A ACTIVITĂŢII

Din punct de vedere *organizatoric şi funcţional*, unitatea patrimonială poate fi împărţită în *sectoare de activitate*, *secţii de producţie* (principale şi auxiliare), la care se adaugă *compartimentele funcţionale*. În general, cheltuielile de producţie colectate nu se suprapun cu această structură organizatorică, deoarece fie nu pot fi identificate în aceeaşi formă, fie necesită un volum mare de muncă. Din aceste motive, pentru localizarea cheltuielilor de producţie, în calculaţia costurilor se utilizează noţiunea de *centru de analiză*. Acesta este definit ca fiind *„o subdiviziune contabilă a întreprinderii în care sînt analizate şi regrupate elementele de cheltuieli indirecte înainte de includerea lor în costuri"*[18].

Crearea acestor centre de analiză presupune respectarea a două criterii: ☞ (a) ele trebuie să corespundă pe cît posibil unor structuri organizatorice şi funcţionale reale ale unităţii; ☞ (b) cheltuielile de producţie colectate de un centru să fie pe cît posibil omogene.

4.2.1. O primă grupare a centrelor se face în funcţie de *nevoile analizei şi controlului costurilor* în: ☞ centre de lucru sau de activitate; ☞ centre de responsabilitate; ☞ centre de cost; ☞ centre de profit.

Centrul de activitate este acel centru care rezultă din organigrama întreprinderii şi care corespunde unei diviziuni a acesteia (secţii, ateliere, magazine, birouri etc.).

Centrul de responsabilitate corespunde unui centru de analiză în care a fost desemnat un responsabil ce dispune de o delegare de autoritate asupra tuturor resurselor materiale şi umane din centru. Activitatea cen-

---

[18] C. Alazard, S. Separi, *Cônirol de gestion*, 2ème édition, „Dunod", Paris, 1994, p. 116; *apud:* Dorina Budugan, *Contabilitate de gestiune*, 1998, p. 236

Scanned with OKEN Scanner

trului va fi măsurată în scopul controlării rezultatelor şi comparării acestora cu previziunile, în scopul înlăturării eventualelor diferenţe.

Centrul de cost corespunde de obicei unui centru de responsabilitate pentru care obiectivele contabilităţii de gestiune sînt stabilite în termeni de cost. În general este vizată o anumită categorie de cheltuieli sau o anumită cheltuială care se efectuează şi care poate fi comparată cu previziunile, în vederea determinării abaterilor.

Centrul de profit corespunde tot unui centru de responsabilitate pentru care obiectivele contabilităţii de gestiune sînt stabilite în termeni de profit. În acest centru veniturile sînt ataşate cheltuielilor pe categorii, în scopul efectuării de comparaţii.

4.2.2. O a doua grupare a centrelor de analiză comportă următoarele subdezvoltări: ☞ (a) *centru operaţional* ce corespunde unui centru de analiză a cărui activitate poate fi măsurată în unităţi fizice – de exemplu kilograme de materie primă, număr ore manoperă etc.; la rîndul lor, centrele operaţionale se împart în *principale* şi *auxiliare*; cheltuielile centrului sînt cheltuieli operaţionale, a căror existenţă depinde de nivelul activităţii; ☞ (b) *centrul de structură* corespunde unui centru de analiză a cărui activitate nu poate fi măsurată cu o unitate fizică semnificativă – de exemplu administraţia generală a întreprinderii, biroul financiar-contabil. Cheltuielile centrului sînt cheltuieli de structură, a căror existenţă nu depinde de nivelul activităţii.

Numărul centrelor de analiză depinde de mărimea unităţii patrimoniale şi de tipul său de activitate. Lor le sînt imputate cheltuielile indirecte şi sînt afectate cu cheltuielile directe.

Fiecare centru de analiză trebuie să regrupeze elementele de cheltuieli şi să realizeze aceeaşi operaţie sau grup de operaţii asemănătoare în scopul măsurării activităţii printr-o unitate reprezentativă numită *unitate de lucru* sau *unitate de bază de repartizare (UBR)*.

UBR reprezintă unitatea de măsură a activităţii diferitelor centre de analiză şi permite: ☞ fracţionarea costului unui centru de analiză şi obţinerea costului unităţii de bază de repartizare (coeficient de repartizare); ☞ repartizarea a cîte unei fracţiuni din costul unui centru de analiză asupra costurilor produselor, pe baza numărului de UBR corespunzătoare fabricaţiei fiecărui produs.

Scanned with OKEN Scanner

Cel mai frecvent utilizate baze de repartizare sînt: ☞ ore manoperă directă; ☞ ore de lucru maşină; ☞ cantitatea de produse obţinute în centru etc.

Există situaţii cînd nu se poate determina o bază de repartizare fizică pentru un centru de analiză. În acest caz se foloseşte o bază monetară pentru exprimarea activităţii centrului (cifra de afaceri realizată, costul produselor vîndute etc.). Coeficientul de repartizare se determină după relaţia: *„coeficient de repartizare = total cheluieli centru de analiză / baza de repartizare“*.

Aceste operaţii se efectuează într-un cadru unic numit „Tabloul de repartizare a cheltuielilor indirecte”.

4.3. REPARTIZAREA PRIMARĂ ŞI REPARTIZAREA SECUNDARĂ

Problema fundamentală pe care o ridică cheltuielile indirecte este aceea a sistemului de repartizare asupra costurilor produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. În acest scop sînt parcurse trei etape: ☞ (1) repartizarea primară; ☞ (2) repartizarea secundară; ☞ (3) calculul unităţii de bază de repartizare.

Prima etapă presupune colectarea şi delimitarea cheltuielilor indirecte pe fiecare centru de analiză care le-a ocazionat. Aceasta se poate face pe diferite căi: ☞ *prin afectare* dacă se dispune de mijloace de măsurare a consumurilor de bunuri şi servicii, separat pentru fiecare centru de analiză (de exemplu cantitatea de materii prime, de manoperă etc.); ☞ *prin repartizare* dacă se utilizează „chei de repartizare" tehnice sau economice între mai multe centre de analiză (de exemplu consumul de energie electrică se repartizează folosind drepr cheie de repartizare puterea instalată a motoarelor electrice).

Repartizarea primară a cheltuielilor indirecte pe centre de analiză prezintă următoarele avantaje: ☞ facilitează calculul; ☞ asigură localizarea cheltuielilor indirecte pe produse, lucrări, servicii; ☞ permite calculul costului de producţie printr-o metodă de calculaţie mai performantă.

Repartizarea secundară are drept scop decontarea cheltuielilor centrelor de analiză auxiliare obţinute în urma repartizării primare, centrelor de analiză principale pentru care funcţionează. Această decontare

Scanned with OKEN Scanner

se poate face în două moduri: ☞ prin măsurarea reală a prestațiilor furnizate de centrele de analiză auxiliare; ☞ prin estimarea prestațiilor furnizate centrelor de analiză principale, caz în care se pot utiliza diverse chei de repartizare.

Ținînd cont de faptul că centrele de analiză auxiliare prestează servicii sau execută lucrări pentru centrele principale, în urma repartizării secundare, toate cheltuielile indirecte colectate inițial de aceste centre trebuie să fie atribuite celorlalte centre de analiză. În același timp, suma cheltuielilor indirecte ale centrelor de analiză auxiliare, după repartizarea secundară, trebuie să fie nulă. Astfel, fiind vorba de redistribuirea cheltuielilor indirecte între centrele de analiză, totalul general al cheltuielilor de repartizat rămîne constant.

Calculul UBR pentru fiecare centru de analiză presupune raportarea totalului cheltuielilor indirecte obținut după repartizarea secundară la numărul de UBR ale centrului. În continuare, fiecare produs, lucrare sau serviciu va primi o parte din cheltuielile indirecte care va fi în funcție de numărul de UBR necesare la obținerea sa.

4.4. PROCEDEE DE IDENTIFICARE A CHELTUIELILOR ŞI DE REPARTIZARE A LOR

În calculația costurilor sînt folosite o serie de procedee cu caracter general, create în cadrul unor discipline aparținînd altor domenii ale științei, ca: observația, raționamentul, clasificarea, analogia, comparația, inducția, deducția, axiomarea, calculul matematic. Acesta din urmă este prezent sub diferite forme pe toate treptele de cunoaștere privind metodele de calculație a costurilor.

Cele mai utilizate procedee de identificare a cheltuielilor și de repartizare a lor sînt următoarele: ☞ (1) procedee de determinare și delimitare a cheltuielilor pe purtători și pe sectoare; ☞ (2) procedee de repartizate a cheltuielilor indirecte; ☞ (3) procedee de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile și fixe; ☞ (4) procedee de evaluare și calculare a costurilor privind producția de fabricație interdependentă; ☞ (5) procedee de determinare a costurilor pe unitatea de produs.

Scanned with OKEN Scanner

4.4.1. Procedeele de determinare şi delimitare a cheltuielilor pe purtători şi pe sectoare sînt folosite pentru calculul primar al cheltuielilor, în expresie bănească, pe purtători şi pe sectoare. Literatura de specialitate prezintă următoarele procedee de determinare şi delimitare a cheltuielilor pe purtători şi pe sectoare: ☞ (a) procedeul ponderării cantităţii cu preţurile sau tarifele; ☞ (b) procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute; ☞ (c) procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune; ☞ (d) procedeul statistico-experimental.

A. Procedeul ponderării cantităţii cu preţurile sau tarifele este utilizat în scopul determinării pe purtători sau pe sectoare a cheltuielilor care au la bază „consumuri productive", exprimabile cantitativ (consumul de materii prime şi materiale directe, de semifabricate etc.).

Valoarea consumurilor productive pe purtători sau pe sectoare de cheltuieli se determină cu relaţia: $ch_{i/s} = c_{i/sj} \cdot p_j$, în care: ch reprezintă expresia bănească a unui consum productiv, i / j – produsul sau sectorul pe care se identifică respectiva cheltuială, c – cantitatea consumată productiv potrivit normei sau în mod efectiv; j – felul materiei prime, materialului, semifabricatului consumat etc.

În cazul materiilor prime, materialelor sau altor utilităţi directe, cantitatea consumată pe purtător se numeşte *consum specific*, iar cantitatea programată pentru consum se numeşte *normă de consum*.

În postcalcul, consumul specific se determină cu relaţia:

$$cs_{ij} = \frac{SI_{ij} + I_{ij} - SF_{ij}}{Q_i}, \text{ în care:}$$

cs_{ij} reprezintă consumul specific pentru produsul i din materia primă j; SI – stoc iniţial; I – intrări; SF – stoc final.

Dacă un produs sau semifabricat se obţine din mai multe feluri de materii prime şi materiale directe, cheltuielile aferente acestor consumuri productive se obţin astfel:

$$Ch_i = \sum_{j=1}^{m} cs_{ij} \cdot p_j, \text{ în care:}$$

m – numărul materiilor prime şi materialelor j.

Cheltuielile pentru întreaga producţie obţinută dintr-un anumit produs se determină astfel:

Scanned with OKEN Scanner

$$Ch_{total} = \sum_{j=1}^{m} cs_{ij} \cdot p_j \cdot Q_i \text{, în care:}$$

Q_i – cantitatea fabricată din produsul i.

Pentru a determina *cheltuielile cu materialele refolosibile* se va calcula consumul specific sau norma de consum de materiale recuperabile şi refolosibile (MRR) pe unitate de produs:

$$cs_{MRR} = \frac{Q_{MRi} \cdot \%MRR}{100 \cdot Q_i} \text{, în care:}$$

Q_{Mri} – cantitatea de materiale recuperabile rezultate la fabricarea produsului; %MRR – cota valorificabilă din materialele recuperabile rezultate; Q_i – cantitatea de produs finit i.

Această relaţie se foloseşte cînd materiile prime şi produsele sînt exprimate în aceeaşi unitate fizică de măsură. În caz contrar se foloseşte

relaţia: $cs_{MRRi} = (cs_i - gn_i) \cdot \frac{\%MRR}{100}$, în care:

cs_i – consumul specific de materii prime şi materiale directe pe unitatea de produs i; gn_i – greutatea netă a unităţii de produs i.

Cheltuielile cu materialele recuperabile şi refolosibile (care se scad) se determină prin ponderarea consumului specific cu preţul de evaluarea a materialelor recuperabile şi refolosibile.

Pentru determinarea cheltuielilor cu remuneraţiile muncitorilor direct productivi pe purtători se foloseşte relaţia:

$$Ch_{SDi} = \sum_{s/f=1}^{n} \sum_{p/c=1}^{r} tm_{isfpc} \cdot TS_{pcsf} \text{, în care:}$$

Ch_{Sdi} – cheltuielile unitare cu salariile directe pentru produsul i; s/f – secţiile / fazele tehnologice parcurse de produsul i; n – numărul acestora; p/c – profesiile / calificările muncitorilor direct productivi; r – numărul acestora; tm – timpul de muncă normat pentru obţinerea unei unităţi de produs i pentru fiecare secţie, fază, profesie, calificare; TS – tariful de salarizare pe unitatea de timp pentru fiecare profesie, calificare din fiecare secţie sau fază.

În cazul determinării cheltuielilor cu remuneraţiile muncitorilor auxiliari şi personalului administrativ şi de conducere, la nivel de sector de cheltuială, elementele ponderate vor fi: ☞ timpul de lucru exprimat

Scanned with OKEN Scanner

în ore sau zile specific profesiei sau funcției acestora; ☞ salariul tarifar orar sau zilnic al profesiei sau al funcției, conform gradațiilor sau treptelor de încadrare.

Apoi se însumează rezultatele astfel obținute pentru toate profesiile sau funcțiile existente din această categorie în acel sector de cheltuieli. În cazul personalului care are și indemnizație de conducere, cheltuielile cu salariile se stabilesc prin adunarea sumelor corespunzătoare pentru indemnizații la cele calculate anterior.

În postcalcul, formulele de calcul al manoperei se completează cu o serie de factori de corecție în funcție de gradul de îndeplinire a indicatorilor ce reprezintă criteriile și condițiile din contractul colectiv / individual de muncă.

B. Procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute este folosit pentru calculul, la nivel de purtător sau sector de cheltuieli, unor consumuri productive în expresie bănească: amortizarea, contribuția unității la asigurările sociale și la fondul de șomaj etc.

Formulele de calcul diferă în funcție de tipul de cheltuială care se determină. Valoarea la care se aplică procentul are de fiecare dată un alt purtător material.

C. Procedeul defalcării de cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune presupune repartizarea unor consumuri productive asupra purtătorilor sau sectoarelor care le-au ocazionat prin cote părți obținute pe seama raportului dintre suma totală a acestora (a consumurilor) și numărul perioadelor de gestiune asupra cărora influențează. Se obține astfel o cotă medie pe o perioadă de gestiune a consumurilor productive exprimate valoric sub formă de cheltuieli înregistrate în avans, conform

relației: $\overline{Ch_a} = \frac{\sum_{j=1}^{m} Ch_{aj}}{D}$, în care:

Ch_a - cota medie a cheltuielilor anticipate care trebuie inclusă în costul producției într-o perioadă de gestiune; j – felul cheltuielilor de repartizat; D – durata sau numărul perioadelor de gestiune asupra cărora influențează cheltuielile anticipate.

D. Procedeul statistico-experimental este folosit pentru calculul acelor cheltuieli care, sub aspect practic, nu pot fi stabilite în alt mod și

Scanned with OKEN Scanner

de obicei se folosesc în antecalcul. Procedeul constă în luarea în calcul, cu sau fără vreun coeficient de corecție, a sumelor înregistrate drept cheltuieli efective la pozițiile în cauză, în anul de bază. În acest mod se determină: cheltuielile de întreținere și reparații curente la SDV-uri; o parte a cheltuielilor privind funcționarea laboratoarelor, cheltuieli cu protecția muncii etc.

4.4.2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte au ca scop individualizarea pe produse și pe unitatea de produs a cheltuielilor comune și a cheltuielilor generale de administrație care au fost inițial colectate pe zone / sectoare de cheltuieli. Din această categorie fac parte: ☞ (a) procedeul de repartizare prin diviziune simplă; ☞ (b) procedeul de repartizare prin diviziune cu ajutorul indicilor (cifrelor) de echivalență; ☞ (c) procedeul suplimentării.

A. Procedeul de repartizare prin diviziune simplă este folosit numai în cazul unităților / sectoarelor de cheltuieli cu producție omogenă și unde nu rezultă producție nefinită (sau dacă există, este constantă de la o perioadă de gestiune la alta). Relația de calcul este:

$$Chind_i = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{Q_i}, \text{ în care:}$$

$Chind_i$ – cheltuiala indirectă repartizată produsului i; j – felul cheltuielilor de repartizat.

B. Procedeul de repartizare prin diviziune cu ajutorul indicilor (cifrelor) de echivalență este folosit pentru producția de masă, de tipuri, sorturi sau dimensiuni diferite. Pentru omogenizarea calculatorie a producției se folosesc *indici de echivalență* calculați ca raport direct sau invers, în funcție de legătura direct sau invers proporțională dintre parametrul ales pentru a face repartizarea și cheltuielile de repartizat.

C. Procedeul suplimentării presupune parcurgerea următoarelor etape de calcul:

1. Alegerea unei baze de repartizare comună tuturor produselor care sînt obiecte de calculație, dar diferite ca mărime, pentru fiecare dintre ele;

2. Calculul *coeficienților de suplimentare* ca raport între cheltuielile indirecte și totalul bazelor de repartizare pentru fiecare sector sau activitate în parte, conform relației:

Scanned with OKEN Scanner

$$k_s = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{\sum_{i=1}^{n} Br_i}, \text{ în care:}$$

Br – baza de repartizare; i – sectorul, activitatea sau produsul în cauză; n – numărul acestora.

3. Calculul cotei de cheltuieli ce revine fiecărui produs sau sector: $Chind_i = k_s \times Br_i$.

Există mai multe variante ale acestui procedeu.

A. Varianta coeficientului unic sau global care foloseşte un singur coeficient de suplimentare şi o singură bază de repartizare pentru repartizarea cheltuielilor indirecte pe purtători.

B. Varianta coeficienţilor multipli (diferenţiaţi) presupune repartizarea cheltuielilor indirecte pe baza unor coeficienţi diferiţi de la un fel de cheltuială la alta. Prin urmare, fiecare coeficient de suplimentare se determină în raport cu o altă bază. De exemplu, amortizarea unei clădiri unde funcţionează mai multe secţii sau ateliere se repartizează proporţional cu suprafaţa acesteia; cheltuielile cu remuneraţiile personalului indirect productiv din secţii se repartizează pe sectoare în funcţie de orele de activitate productivă efectuate etc.

Această variantă asigură o mai bună corelaţie între cheltuielile de repartizat şi bazele de repartizare.

C. Varianta coeficienţilor selectivi este folosită numai la repartizarea cheltuielilor cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi a cheltuielilor generale ale secţiilor pe purtători de costuri. Pe lîngă folosirea unor baze de repartizare diferite de la un fel de cheltuială la alta, varianta presupune şi alegerea sau selectarea produselor asupra cărora trebuie repartizate cheltuielile respective.

Datorită faptului că produsele sînt rezultatul unor tehnologii de fabricaţie diferite şi au destinaţii diferite, apare necesitatea repartizării pe fiecare produs numai a cheltuielilor ocazionate efectiv de obţinerea sa. În acest scop se vor folosi coeficienţi separaţi pentru fiecare din cele două categorii de cheltuieli indirecte, calculaţi la nivelul fiecărei secţii sau atelier şi numai pentru produsele ce parcurg fluxul tehnologic din respectivele sectoare de cheltuieli.

Scanned with OKEN Scanner

D. Varianta coeficientului de suplimentare determinat pentru diferența dintre cheltuielile indirecte efective și cele programate, normate sau standardizate se caracterizează prin faptul că baza de repartizare este dată de chiar cheltuielile indirecte programate sau normate; coeficientul de suplimentare se calculează ca raport între diferența dintre cele două niveluri ale cheltuielilor și totalul cheltuielilor programate sau normate. Se va repartiza pe produse diferența stabilită global la nivelul sectorului de cheltuieli prin ponderarea coeficientului calculat cu fiecare nivel al cheltuielilor indirecte antecalculate; cheltuielile indirecte efective pe purtători se calculează ca sumă dintre cheltuielile programate sau normate pe produse și diferențele repartizate anterior.

E. Varianta cifrelor relative de structură presupune parcurgerea următoarelor etape:

E_1. Determinarea ponderii bazei de repartizare corespunzătoare fiecărui produs sau sector, față de totalul bazelor, conform relației:

$$Gs_i = \frac{Br}{\sum_{i-1}^{n} Br_i} \cdot 100, \text{ în care:}$$

Gs_i – greutatea specifică (ponderea) bazei de repartizare corespunzătoare produsului i;

E_2. Determinarea cheltuielilor indirecte ce revin fiecărui produs prin aplicarea ponderilor astfel obținute asupra cheltuielilor care fac obiectul repartizării:

$$Chind_i = Gs_i \cdot \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{100}.$$

Indiferent de varianta aleasă, problema principală a acestui procedeu o reprezintă alegerea bazelor de repartizare, operație cu atît mai dificilă cu cît cheltuielile supuse repartizării au un grad mai mare de complexitate.

Utilizarea rațională a unei baze de repartizare presupune respectarea următoarelor condiții: ☞ între baza de repartizare și cheltuielile de repartizat să existe un raport de cauzalitate sau de interdependență; ☞ baza de repartizare să fie utilizată pentru repartizarea unei singure cheltuieli sau cel mult a unei grupe de cheltuieli indirecte; ☞ utilizarea bazei

Scanned with OKEN Scanner

de repartizare să fie posibilă şi obligatorie, în condiţii similare, la majoritatea zonelor de cheltuieli din cadrul unei unităţi patrimoniale, în vederea asigurării comparabilităţii costurilor în cadrul sectoarelor din unitate; ☞ utilizarea aceloraşi baze de repartizare atît în antecalcul cît şi în postcalcul, în vederea asigurării comparabilităţii dintre costurile efective şi cele programate; ☞ utilizarea aceloraşi baze de repartizare în cursul perioadei de gestiune, pentru a nu afecta posibilitatea comparării costurilor produselor în dinamică.

4.4.3. Procedee de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe. Delimitarea cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe este necesară atît în antecalcul cît şi în analiza postfactorială a costurilor producţiei. Din această categorie fac parte următoarele procedee: ☞ (a) procedeul punctelor de maxim şi minim; ☞ (b) procedeul valorilor medii; ☞ (c) procedeul grafic; ☞ (d) procedeul celor mai mici pătrate sau procedeul de ajustare liniară; ☞ (e) procedeul analitic.

A. Procedeul punctelor de maxim şi minim presupune parcurgerea următoarelor etape:

A_1. Determinarea cheltuielilor variabile unitare, conform relaţiei: Chvu = (ChTmax – ChTmin) / (Qmax – Qmin), în care: Chvu – cheltuieli variabile unitare; ChT – cheltuieli de producţie totale; Q – producţia obţinută.

A_2. Determinarea cheltuielilor variabile de nivel maxim şi respectiv minim: ChVmax = Chvu – Qmax; ChVmin = Chvu – Qmin,

A_3. Determinarea cheltuielilor fixe de nivel maxim şi respectiv minim: ChFmax = ChTmax – ChVmax; ChFmin = ChTmin – ChVmin.

Deoarece cheltuielile fixe nu depind de variaţia volumului producţiei, ele fiind relativ constante de la o perioadă de gestiune la alta, se poate considera că ChFmax = ChFmin.

A_4. Determinarea cheltuielilor variabile, fixe şi totale pentru perioadele viitoare: ChVpv = Chvu – Qpv; ChFpv = ChFmax = ChFmin; ChTpv = ChVpv + ChFpv.

B. Procedeul valorilor medii ia în considerare toate valorile cheltuielilor din cele *n* perioade de gestiune considerate. Etapele de calcul sînt următoarele:

B_1. Determinarea cheltuielilor variabile unitare:

Scanned with OKEN Scanner

$$Chvu = \frac{(ChT_2 - ChT_1) + (ChT_3 - ChT_2) + ... + (ChT_n - ChT_{n-1})}{(Q_2 - Q_1) + (Q_3 - Q_2) + ... + (Q_n - Q_{n-1})} = \frac{ChT_n - ChT_1}{Q_n - Q_1}$$

B$_2$. Determinarea cheltuielilor variabile medii:

$$\overline{ChV} = Chvu \cdot \overline{Q}, \text{ unde } \overline{Q} = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i}{n},$$

în care: i – perioadele pentru care există date statistice; n – numărul perioadelor respective.

B$_3$. Determinarea cheltuielilor fixe de nivel mediu:

ChF = ChT – ChF, unde $\overline{ChT} = \frac{\sum_{i=1}^{n} ChT_i}{n}$.

B$_4$. Determinarea cheltuielilor variabile, fixe şi totale aferente perioadelor viitoare: ChVpv = Chvu – Qpv; ChFpv = ChF; ChTpv = = ChVpv + ChFpv.

C. Procedeul grafic se utilizează atît în cazul unui comportament liniar al cheltuielilor, cît şi neliniar şi constă în reprezentarea pe axa Ox a volumului producţiei, iar pe axa Oy a cheltuielilor de producţie corespunzătoare, pe un anumit număr de perioade de gestiune. Se va obţine astfel un „nor de puncte" cu ajutorul cărora se poate trasa o dreaptă (sau curbă) ce reprezintă variaţia cheltuielilor în funcţie de nivelul producţiei.

Prin prelungirea acestei drepte pînă intersectează axa Oy se obţine un punct ce reprezintă nivelul cheltuielilor fixe corespunzătoare unei producţii nule. Panta dreptei reprezintă creşterea cheltuielilor în raport cu creşterea producţiei. Procedeul are o precizie relativ mică.

D. Procedeul celor mai mici pătrate are la bază faptul că cea mai mare parte a cheltuielilor de producţie depinde de evoluţia volumului fizic al producţiei. Statistica matematică, în timp, a stabilit că funcţia ce exprimă cel mai bine acest fenomen (corelaţia cheltuielilor de producţie) este funcţia liniară y = a + bx., în care: y – cheltuielile de producţie; b – cheltuielile variabile unitare; x – volumul producţiei; a – cheltuielile fixe totale; bx – cheltuielile variabile totale.

E. Procedeul analitic este folosit în cazul în care nu există date referitoare la cheltuielile perioadei precedente sau atunci cînd datele exis-

Scanned with OKEN Scanner

tente reflectă o evoluţie diferită de cea liniară. În aceste condiţii, specialiştii în domeniul tehnic şi economic analizează fiecare activitate pentru a stabili metode optime de executare a operaţiilor tehnologice şi a lucrărilor, concomitent cu stabilirea cheltuielilor şi precizarea caracterului acestora (fixe sau variabile).

În funcţie de caracterul cheltuielilor se vor stabili standardele cantitative sau consumurile normate care se vor transforma în mărimi valorice prin ponderarea cu preţurile, obţinîndu-se cheltuielile normate sau standardele economice.

Toate aceste procedee statistice de delimitare a cheltuielilor de producţie în variabile şi fixe au ca dezavantaj faptul că nu ţin seama de o serie de factori ce caracterizează costurile (diversificarea producţiei pe sortimente, limitele capacităţilor de producţie şi ale gradului lor de utilizare, deciziile managerului etc.).

4.4.4. Procedee de evaluare şi calculare a costurilor privind producţia de fabricaţie interdependentă. Aceasta este specifică unităţilor patrimoniale în care au loc livrări reciproce de produse, lucrări, servicii între secţii sau ateliere pentru necesităţile lor interne de fabricaţie. Deservirea reciprocă este specifică în primul rînd activităţilor auxiliare dar poate interveni şi între secţiile de bază şi cele auxiliare.

Produsele, lucrările şi serviciile condiţionate de obţinerea prealabilă a altor produse, lucrări, servicii se numesc *produse de fabricaţie interdependentă sau cuplate*. Costurile acestor produse prezintă o serie de particularităţi şi pot fi determinate de următoarele procedee: ☞ (a) procedeul calculaţiei costului fiecărui produs fără a ţine seama de prestaţiile reciproce; ☞ (b) procedeul calculaţiei costurilor cînd prestaţiile reciproce dintre ateliere / secţii se evaluează la cost prestabilit; ☞ (c) procedeul calculelor iterative; ☞ (d) procedeul algebric.

A. Procedeul calculaţiei costului fiecărui produs fără a ţine seama de prestaţiile reciproce este folosit în antecalcul şi constă în excluderea din calcul a contravalorii prestaţiilor reciproce, costurile determinate reflectînd numai consumaţiunile de valori imputabile direct producţiei fiecărei secţii, urmînd ca pe total subdiviziuni organizatorice cuplate sau interdependente să se compenseze cheltuielile nedecontate reciproc.

Scanned with OKEN Scanner

Relaţia de calcul este: $cu_I = \frac{Chp_{iI}}{Q_I}$, în care:

cu_I – costul unitar pentru producţia omogenă din secţia interdependentă I; Chp_{iI} – cheltuielile de producţie iniţiale ale secţiei I; Q_I – producţia totală obţinută de secţia interdependentă I. Acest procedeu poate fi folosit numai în cazul producţiei omogene.

B. Procedeul calculaţiei costurilor cînd prestaţiile reciproce dintre ateliere / secţii se evaluează la cost prestabilit poate fi: ☞ (1) costul efectiv al perioadei precedente; ☞ (2) costul prestabilit furnizat în antecalcul; ☞ (3) costul normat sau standard.

Produsele şi serviciile evaluate astfel se scad de la secţia furnizoare şi se adaugă la cheltuielile secţiei primitoare. Costul unitar al producţiei fiecărei secţii se va calcula prin procedeul diviziunii simple, dar numai la nivelul produselor ce nu au intrat în sistemul prestaţiilor reciproce.

Relaţia de calcul este următoarea:

$$cu_I = \frac{Chp_{iI} + q_1 cp_1 + ... + q_n cp_n - qc_I \cdot cpc_I}{Q_I - qc_I}$$, în care:

$cp_{1, 2, ..., n}$ – costul prestabilit al produselor de fabricaţie interdependentă primite de la secţiile 1, 2, …, n; $q_{1, 2, ..., n}$ – cantitatea de produse, lucrări interdependente consumate de secţia I şi primite de la alte secţii cuplate 1, 2, …, n; cpc_I – costul prestabilit al produsului de fabricaţie interdependentă cedat de secţia I celorlalte secţii cuplate; qc_I – cantitatea cedată celorlalte secţiei interdependente din producţia proprie de către secţia I.

C. Procedeul calculelor iterative sau procedeul reiterării poate fi folosit tot în cazul producţiei omogene. Există două variante ale acestui procedeu:

C_1. Cînd nu se cunosc nivelurile prestabilite ale costurilor producţiei interdependente, se pleacă de la ideea conform căreia cheltuielile aferente produselor livrate de o secţie celorlalte secţii cuplate reprezintă, în totalul cheltuielilor secţiei care le-a furnizat, aceleaşi proporţii pe care le reprezintă cantitatea de produse respective luate separat în totalul produselor fabricate de secţia care le-a furnizat.

Această variantă presupune parcurgerea următoarelor etape de calcul:

Scanned with OKEN Scanner

1. Determinarea raportului dintre cantităţile de produse livrate celorlalte secţii luate separat (q_j) şi totalul produselor fabricate de către secţia furnizoare (Q), pe baza relaţiei: $kj = q_j / Q$.

2. Ponderarea acestor rapoarte cu cheltuielile secţiei furnizoare pentru care sunt calculate. Cheltuielile luate în calcul sunt cele deja determinate pentru respectiva secţie, în momentul în care se efectuează înmulţirea. La prima secţie, coeficientul se aplică numai asupra sumei reprezentînd cheltuieli iniţiale. La următoarele secţii, coeficienţii corespunzători se înmulţesc cu cheltuielile iniţiale, la care se adaugă şi cheltuielile prestaţiilor interdependente primite de la secţia sau secţiile anterioare.

3. Deoarece pentru fiecare secţie există cheltuieli care nu au fost luate în considerare la repartizarea din etapa precedentă, se vor repeta calculele de preluarea a cotelor de cheltuieli pînă cînd rezultatele obţinute prin ponderare devin neglijabile ca valoare.

4. Determinarea costului producţiei care nu intră în sistemul prestaţiilor reciproce, prin diviziune simplă.

5. Calcularea costului producţiei omogene la nivelul secţiilor cuplate, pe baza relaţiei: $cu_I = \frac{Chp_{iI} + Chpp - Chpc}{Q_I - qc_I}$, în care:

Chpp – cheltuieli aferente prestaţiilor primite de la alte secţii interdependente; Chpc – cheltuieli aferente prestaţiilor cedate altor secţii cuplate.

C_2. Cînd se cunosc nivelurile prestabilite ale costurilor produselor interdependente, costul unitar se determină prin relaţia următoare: $cu_I = (Chp_{iI} + Chpp) / Q_I$.

Etapele de calcul sunt următoarele: ☞ (1) calculul costurilor unitare pentru prima secţie cuplată, pe baza cheltuielilor iniţiale la care se adaugă contravaloarea prestaţiilor primite stabilite prin ponderarea cantităţilor cu nivelul prestabilit al respectivelor prestaţii primite; ☞ (2) pentru următoarele secţii interdependente, cheltuielile aferente prestaţiilor primite se determină prin ponderarea cantităţilor cu costul unitar calculat anterior sau cu cel prestabilit pentru secţiile care nu au intrat în calculele iterative; ☞ (3) pentru ultima secţie cuplată toate cheltuielile aferente prestaţiilor primite se stabilesc prin înmulţirea cantităţilor cu costurile unitare calculate anterior şi nu cu costurile prestabilite; ☞ (4) în următoarele etape ale reiterării se vor înlocui progresiv costurile prestaţiilor

Scanned with OKEN Scanner

primite cu valorile rezultate din calculele anterioare; ☞ (5) calculele se reiau pînă cînd rezultatele obţinute prin diviziune simplă în diferitele etape ale reiterării sunt aceleaşi sau există diferenţe neglijabile.

D. Procedeul algebric presupune determinarea costului producţiei omogene cu ajutorul unui sistem de ecuaţii liniare, plecînd de la următoarele premise: ☞ costul unitar al secţiilor cuplate se consideră necunoscut şi se notează convenţional; ☞ producţia fiecărei secţii cuplate, evaluată în funcţie de costul său unitar este egală cu cheltuielile iniţiale ale secţiei producătoare la care se adaugă prestaţiile primite de la alte secţii, evaluate tot la costul lor unitar notat convenţional: $Q_1x_1 = Chp_{i1} + q_{2.1}x_2 + q_{3.1}x_3 + \ldots + q_{n.1}x_n$, în care: $x_1, \ldots, x_n$ – costul unitar pentru secţiile interdependente 1, 2, …,n notat convenţional; Q_1 – producţia totală obţinută la nivelul secţiei interdependente 1; $q_{2.1}, q_{3.1}, \ldots, q_{n,1}$ – cantitatea de produse cedate secţiei cuplate 1 de către secţiile interdependente 1, 2, …, n.

Se obţine astfel următorul sistem de ecuaţii:

$$\begin{cases} Chp_{i1} = Q_1x_1 - q_{2.1}x_2 - q_{3.1}x_3 - \ldots - q_{n.1}x_n \\ Chp_{i2} = Q_2x_2 - q_{3.2}x_3 - q_{4.2}x_4 - \ldots - q_{1.2}x_1 \\ \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots \\ Chp_{in} = Q_nx_n - q_{1.n}x_1 - q_{2.n}x_2 - \ldots - q_{n-1.1}x_{n-1} \end{cases}$$

Costul unitar calculat astfel este acelaşi indiferent dacă producţia este destinată unor prestaţii reciproce sau nereciproce. În cazul în care în sistemul prestaţiilor reciproce intră şi secţii cu producţie neomogenă nu mai poate fi utilizat procedeul reiterării şi al calculului algebric, datorită faptului că purtătorii de costuri se exprimă în unităţi de măsură fizice diferite, ceea ce face imposibil calculul coeficienţilor de preluare succesivă a cotelor de cheltuieli şi deci realizarea sistemului de ecuaţii de mai sus. *Calculul costului unitar în aceste condiţii impune adoptarea unor criterii în vederea stabilirii ordinii de succesiune în efectuarea calculelor.*

4.4.5. Procedee de determinare a costurilor pe unitate de produs. În funcţie de numărul produselor fabricate, caracteristicile şi importanţa lor, corelaţia dintre produse şi cheltuielile de producţie, lite-

Scanned with OKEN Scanner

ratura de specialitate prezintă mai multe procedee de determinare a costului unitar pe produs, lucrare sau serviciu: ☞ (a) procedeul diviziunii simple; ☞ (b) procedeul cantitativ; ☞ (c) procedeul cifrelor de echivalenţă; ☞ (d) procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal; ☞ (e) procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul valorii rămase).

A. Procedeul diviziunii simple este utilizat pentru calculul costului unitar în cazul fabricării unei cantităţi date de produse perfect omogene, conform relaţiei:

$$cu_i = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{Q_i}, \text{ în care:}$$

cu_i – costul unitar al produsului i; j – articolul de calculaţie; m – numărul articolelor de calculaţie; Chp_j – mărimea absolută a cheltuielilor de producţie dintr-un anumit articol de calculaţie j; Qi – cantitatea de produse ce formează obiectul calculaţiei.

Acest procedeu are o arie restrînsă de utilizare, datorită restricţiilor de aplicare, însă este necesar în normarea costurilor pe purtători de costuri, atunci cînd calculul se efectuează pentru o grupă de produse şi se impune determinarea cheltuielilor pe unitate de măsură fizică.

B. Procedeul cantitativ este utilizat în calculul costurilor produselor colaterale (cuplate, simultane, asociate), în condiţiile în care acestea au utilităţi apropiate şi sunt considerate în totalitate şi sunt considerate produse principale. Are o arie restrînsă de utilizare şi presupune determinarea costului mediu pe produs prin diviziune simplă conform relaţiei:

$$cu_i = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{\sum_{i=1}^{n} Q_i}, \text{ în care:}$$

n – numărul de produse finite; Q – cantitatea de produse obţinute din fabricaţie exprimată de fiecare dată prin aceeaşi unitate de măsură.

C. Procedeul indicilor (cifrelor) de echivalenţă este folosit pentru calculul costului unitar în următoarele cazuri: ☞ cînd din acelaşi consum

Scanned with OKEN Scanner

de forță de muncă și mijloace materiale se obțin semifabricate sau produse finite diferite; ☞ cînd aceeași materie primă se prelucrează în diverse produse cu consum diferit de forță de muncă; ☞ cînd toate produsele obținute simultan sau o parte din ele sînt considerate principale.

Problema esențială a acestui procedeu o constituie alegerea indicilor de echivalență necesari în omogenizarea calculatorie a producției. Coeficienții de echivalență calculați trebuie să exprime cît mai exact gradul de participare a fiecărui produs la formarea cheltuielilor de producție.

Din perspectiva modului de calcul, indicii de echivalență pot fi: ☞ indici de echivalență direcți; ☞ indici de echivalență inversați.

Indicii direcți se calculează atunci cînd între caracteristică sau parametru și cheltuielile de producție există o relație de directă proporționalitate. De aceea, ei au numitorul fix și numărătorul variabil.

Indicii inversați se calculează atunci cînd între caracteristică și parametru și cheltuielile de producție există o relație de inversă proporționalitate; în acest caz, numărătorul este fix și numitorul variabil.

Indicii de echivalență au la bază unul sau mai mulți parametri sau caracteristici. Acești parametri sunt comuni ca natură tuturor produselor fabricate, dar diferențiați ca nivel de la un produs la altul și pot avea caracter tehnic sau economic[19].

Ca parametri tehnici pot fi luați în considerare: ☞ cantitatea de materie primă încorporată în produse; ☞ greutatea, lungimea, suprafața sau volumul produselor fabricate; ☞ puterea calorică, pentru combustibili; ☞ indicele de calitate al produselor; ☞ timpul de prelucrare a produselor, exprimat de regulă în om-ore sau ore-mașină.

Din categoria parametrilor economici fac parte: ☞ costul de producție al produselor fabricate; ☞ valoarea materiilor prime încorporate în produse; ☞ remunerațiile directe pe produse; ☞ totalul cheltuielilor directe pe produse.

În funcție de numărul parametrilor sau caracteristicilor, indicii (direcți sau inversați) pot fi clasificați în: ☞ indici simpli (calculați pe baza unui singur parametru); ☞ indici complecși (calculați pe baza a doi sau mai mulți parametri); ☞ indici agregați (calculați pe baza unor

---

[19] Dorina Budugan, *Contabilitate și control de gestiune*, 2002, pp. 266 - 267

Scanned with OKEN Scanner

parametri diverşi pentru fiecare articol de calculaţie).

În cazul indicilor simpli şi complecşi se au în vedere următoarele etape de calcul:

1. Calculul indicilor de echivalenţă:

(a) pentru indicii simpli direcţi relaţia de calcul va fi: $k_i = q_i$ / / que, în care k – indice de echivalenţă; i – produsul al cărui indice se stabileşte; q_i – caracteristica produsului i; que – caracteristica produsului ales ca unitate echivalentă.

(b) pentru indicii de echivalenţă simpli inversaţi: k_i = que / q_i;

(c) pentru indicii de echivalenţă complecşi direcţi: ki = (q_i / / que) × (q'_i / que') × (q''_i / que") .....;

(d) pentru indicii de echivalenţă complecşi inversaţi: ki = (que / / q_i) × (que' / q'_i) × (que" / q''_i)

Observaţie: rolul de unitate echivalentă se poate atribui oricăruia dintre cele *n* produse fabricate.

2. Calculul cantităţilor echivalente pe produse constă în transformarea tuturor produselor fabricate în unităţi echivalente, după relaţia:

$$Que = \sum_{i=1}^{n} k_i \cdot Q_i \text{ , în care:}$$

Que – cantitatea de produse în unităţi echivalente; Q_i – cantităţile în unităţi naturale, fizice, din fiecare produs i; k_i – indicele de echivalenţă calculat anterior; n – numărul de produse finite omogenizate.

3. Calculul unităţii echivalente de produse cu relaţia:

$$cue = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{Que}.$$

Costul unităţii echivalente de produse pentru fiecare articol se obţine cu relaţia: $cue_j = Chp_j$ / Que, în care Chp_j – cheltuieli de producţie ale unui articol de calculaţie j.

Pe de altă parte,

$$cue = \sum_{j=1}^{m} cue_j .$$

4. Determinarea costului unitar al unităţilor fizice de produse:

Scanned with OKEN Scanner

$cu_i = cue \times k_i$, în care cu_i – costul unitar al unei unităţi fizice de produs i.

Costul unitar pe fiecare articol de calculaţie j se determină cu formula: $cu_{ij} = cue_j \times k_i$.

Formula de verificare este:

$$cu_i = \sum_{j=1}^{m} cu_{ij} .$$

5. *Individualizarea cheltuielilor pe produsele obţinute* (etapă de verificare) se realizează cu ajutorul formulelor:

$$Chp_i = cu_i \cdot Q_i$$

$$Chp_{ij} = cu_{ij} \cdot Q_i \text{ , în care:}$$

$$Chp_i = \sum_{j=1}^{m} Chp_{ij}$$

Chp_i – totalul cheltuielilor de producţie necesare pentru obţinerea produsului i; Chp_{ij} – cheltuielile pe articole de calculaţie.

Indicii de echivalenţă calculaţi ca raport direct au la bază împărţirea unui număr în părţi proporţionale cu alte numere, ceea ce înseamnă că pentru omogenizarea producţiei pot fi folosite nu numai cifrele de echivalenţă, ci şi mărimea absolută a parametrilor care stau la baza lor. Similar se utilizează şi indicii de echivalenţă complecşi sub formă de mărimi absolute determinaţi după ponderarea parametrilor care stau la baza lor. Deşi unele rezultate intermediare sînt diferite (volumul producţiei în unităţi convenţionale, costul pe unitatea echivalentă), costul unitar pe produsul fizic este acelaşi, indiferent dacă se utilizează cifre de echivalenţă absolute sau indici de echivalenţă propriu-zişi. Dacă parametrii aleşi variază de la o perioadă la alta este recomandat să se folosească cifrele în mărime absolută, iar în cazul unor parametri relativ stabili se vor folosi indici de echivalenţă propriu-zişi.

În calculele de repartizare pe baza cifrelor de echivalenţă se pot lua în considerare fie totalitatea cheltuielilor de producţie, fie numai o parte a acestora (cheltuieli de prelucrare, de regie ale secţiei, de administraţie şi conducere etc.). În general repartizarea pe bază de cifre de echivalenţă vizează acele cheltuieli pentru care nu există o posibilitate mai precisă de determinare pe purtătorii lor finali unitari.

Scanned with OKEN Scanner

Avînd în vedere faptul că parametrii tehnici şi economici folosiţi în calculul indicilor rămîn stabili perioade relativ scurte de timp, se impune necesitatea revizuirii indicilor stabiliţi la un moment dat, atunci cînd condiţiile de desfăşurare a producţiei au modificat şi corelaţiile cu parametrii pe baza cărora au fost calculaţi (indicii respectivi).

În cazul utilizării indicilor agregaţi etapele de parcurs sînt următoarele (după ce, în prealabil, s-au ales pentru fiecare produs şi pentru fiecare articol de calculaţie parametrii sau caracteristicile care stau la baza cifrelor de echivalenţă):

1. *Determinarea indicilor de echivalenţă parţial simpli pe produse şi pe articole de calculaţie*, prin raportarea caracteristicii produsului i specifică articolului de calculaţie „j" la caracteristica produsului ales ca unitate echivalentă pentru acelaşi articol de calculaţie „j", conform relaţiei: $kps_{ij} = q_{ij} / qe_j$, în care kps_{ij} – indicele de echivalenţă parţial simplu al produsului i pentru articolul de calculaţie j; q_{ij} – caracteristica produsului i specifică articolului de calculaţie j; que_j - caracteristica produsului ales ca unitate echivalentă pentru articolul de calculaţie j.

2. *Determinarea indicilor de echivalenţă parţial ponderaţi* ca produs între indicii parţiali simpli şi ponderea articolului de calculaţie j în totalul cheltuielilor de producţie pentru toate articolele de calculaţie.

Ponderea (greutatea specifică) fiecărui articol de calculaţie j în totalul cheltuielilor de producţie se determină cu relaţia:

$$P_j = \frac{Chp_j}{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}, \text{ în care:}$$

P_j – ponderea articolului de calculaţie j în totalul cheltuielilor de producţie; m – numărul articolelor de calculaţie.

Observaţie: $\sum_{j=1}^{m} P_j = 1$.

$Kpp_{ij} = kps_{ij} \times P_j$, în care kpp_{ij} – indicele de echivalenţă parţial ponderat al produsului i pentru articolul de calculaţie j.

3. *Calculul indicilor de echivalenţă agregaţi* prin însumarea indicilor de echivalenţă parţial ponderaţi pentru toate articolele de calculaţie j, conform relaţiei:

Scanned with OKEN Scanner

$$ka_i = \sum_{j=1}^{m} kpp_{ij}\ ,\ \text{în care:}$$

ka_i – indicele de echivalenţă agregat al produsului i.

4. *Calculul cantităţii echivalente de produse,* pe baza relaţiei:

$$Que = \sum_{i=1}^{n} ka_i \cdot Q_i$$

5. *Calculul unităţii echivalente pe total,* ca raport între suma cheltuielilor de producţie pentru toate articolele de calculaţie şi cantitatea totală de produse exprimată în unităţi echivalente, pe baza relaţiei:

$$cue = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{Que}$$

Costul unităţii echivalente pe fiecare articol de calculaţie j este dat de formula: $cue_j = Chp_j / Que$, ştiind că:

$$cue = \sum_{j=1}^{m} Chp_j$$

6. *Calculul costului unitar pentru produsele exprimate în mărimi fizice* pe baza formulei: $cu_i = cue \times ka_i$.

Costul unitar pe fiecare articol de calculaţie se obţine cu formula: $cu_{ij} = cue \times kpp_{ij}$ sau $cu_{ij} = cue_j \times ka_i$.

Formula de verificare este:

$$cu_i = \sum_{j=1}^{m} cu_{ij}$$

D. Procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal este folosit în cadrul unităţilor patrimoniale care obţin din procesul de producţie un produs principal şi un produs secundar (în cazul schelelor petroliere ce au ca produs principal ţiţeiul iar ca produs secundar gazul de sondă, sau în cazul bateriilor de cocs, unde produsul principal este cocsul metalurgic, iar cel secundar este gazul de cocs).

Determinarea costului unitar presupune separarea cheltuielilor de producţie ce privesc ambele produse, transformînd produsul secundar în produs principal pe baza unor relaţii specifice sau a unor coeficienţi de

Scanned with OKEN Scanner

transformare (de exemplu, producţia de gaze de sondă se echivalează cu producţia de ţiţei cu ajutorul relaţiei 1000 m^3 = 1 tonă ţiţei). Astfel, întreaga producţie obţinută poate fi considerată produs principal.

Determinarea costului unitar al produsului principal şi al produsului secundar presupune parcurgerea unor etape de calcul:

1. *Transformarea cantităţilor de produs secundar în produs principal* se face pe baza coeficienţilor de transformare cu relaţia Qpps = = Qps × k_t, în care Qpps reprezintă cantitatea de produs principal din produsul secundar; Qps reprezintă cantitatea din produsul secundar; k_t reprezintă coeficientul de transformare.

2. *Calculul cantităţii totale teoretice de produs principal*: Qpp_T = = Qpp + Qpps, în care Qpp_T – cantitatea totală teoretică de produs principal; Qpp – cantitatea de produs principal.

3. *Determinarea cheltuielilor de producţie aferente produsului principal şi respectiv produsului secundar*:

$$Chpp = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{Qpp_T} \cdot Qpp$$

$$Chps = \sum_{j=1}^{m} Chp_j - Chpp, \text{ în care:}$$

Chpp – cheltuieli ce revin produsului principal; Chps – cheltuieli ce revin produsului secundar.

4. *Calculul costului unitar pentru produsul principal şi respectiv produsul secundar*: cupp = Chpp / Qpp; cups = Chps / Qps.

În cazul ultimelor două etape de calcul, indicatorii se pot calcula şi pe fiecare articol de calculaţie, astfel:

$$Chpp_j = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}{Qpp_T} \cdot Qpp$$

$$Chps_j = \sum_{j=1}^{m} Chp_j - Chpp_j$$

$cupp_j$ = $Chpp_j$ / Qpp; $cups_j$ = $Chps_j$ / Qps.

Scanned with OKEN Scanner

E. Procedeul deducerii valorii produselor secundare (procedeul valorilor rămase) se aplică atunci cînd, din procesul de producţie rezultă în acelaşi timp un produs principal şi unul sau mai multe produse secundare, pentru care nu există posibilitatea separării cheltuielilor pe fiecare produs în parte.

Costul unitar al produsului principal se determină scăzînd din totalul cheltuielilor de producţie valoarea produselor secundare şi împărţind această diferenţă la cantitatea de produse principale, conform relaţiei:

$$cu_{pp} = \frac{\sum_{j=1}^{m} Chp_j - \sum_{i=1}^{n} c_i \cdot Q_i}{Qpp}, \text{ în care:}$$

cu_{pp} – costul unitar al produsului principal; c_i – costul de evaluare a produselor secundare i; n – numărul produselor secundare i; Q_i – cantitatea de produse secundare i rezultate din fabricaţie; Qpp – cantitatea de produs principal obţinută din fabricaţie.

Costul de evaluare al produsului secundar poate fi egal cu preţul posibil de valorificare, din care se scad: ☞ profitul legal al unităţii producătoare, dacă produsul se livrează la terţi; ☞ cheltuieli de desfacere, ambalare, finisare, purificare, atunci cînd este cazul. Deci, $c_i = pv_i - p_i - chdesf_i$, în care: c_i – costul de evaluare a produsului secundar i; pv_i – preţul de vînzare a produsului secundar i; p_i – profitul legal aferent produsului secundar i; $chdesf_i$ – cheltuieli de desfacere aferente produsului secundar i.

Însă acest mod de calcul nu permite cunoaşterea structurii costului privind produsul principal şi nici al celui secundar pe articole de calculaţie. Pentru aceasta se poate acţiona în două moduri: ☞ (1) fie prin deducerea valorii produselor secundare din valoare articolului de calculaţie „Materii prime şi materiale directe", însă determină reducerea acestuia cu sume nejustificat de mari; ☞ (2) fie prin atribuirea unei structuri calculatorii valorii produselor secundare, ţinînd cont de ponderea valorii acestora faţă de totalitatea cheltuielilor de producţie.

În acest ultim caz se vor parcurge următoarele etape de calcul:

1. Determinarea ponderii valorii produselor secundare în totalul cheltuielilor de producţie (Gps):

Scanned with OKEN Scanner

$$Gps = \frac{\sum_{i=1}^{n} c_i \cdot Q_i}{\sum_{j=1}^{m} Chp_j}$$

2. Determinarea cheltuielilor aferente produselor secundare pe fiecare articol de calculație j (Chps$_j$) *și pe total* (Chps):

$$Chps_j = Chp_j \cdot Gps$$

$$Chps = \sum_{j=1}^{m} Chp_j \cdot Gps$$

3. Determinarea cheltuielilor aferente produsului principal (sau cheltuielilor rămase) prin diferența între cheltuielile totale de producție aferente fiecărui articol de calculație și cheltuielile privind produsele secundare, după relația:

$$Chpp_j = Chp_j - Chps_j$$

$$Chpp = \sum_{j=1}^{m} Chp_j - Chps \text{, în care:}$$

Chpp$_j$ – cheltuielile rămase, aferente produsului principal pe fiecare articol de calculație j; Chpp – cheltuielile totale aferente produsului principal.

4. Determinarea costului unitar al produsului principal pe articole de calculație (cupp$_j$) *și pe total produs* (cupp): cupp$_j$ = Chpp$_j$ Qpp; cupp = Chpp / Qpp, știind că:

$$cupp = \sum_{j=1}^{m} cupp_j$$

Cînd dintr-un proces de fabricație se obțin un produs principal și mai multe produse secundare, structura costului produselor secundare se determină separînd din total cheltuielile privind toate produsele secundare și apoi se va proceda la delimitarea acestora pe produse, în funcție de ponderea valorii fiecăruia în valoarea totală a produselor secundare.

Datorită faptului că uneori evaluarea produselor secundare la un preț redus determină stabilirea unui cost nejustificat de mare pentru produsul principal, iar evaluarea la un preț prea mare nu stimulează folosi-

Scanned with OKEN Scanner

rea productivă a acestuia în cadrul aceleiaşi unităţi patrimoniale sau în exteriorul ei, se impune folosirea în evaluarea produselor secundare a unor preţuri corespunzătoare valorii lor reale; periodic, se vor efectua analize asupra poziţiei în care se găsesc produsele colaterale unele faţă de altele, pentru a aplica cele mai potrivite procedee de calculaţie.

4.5. IMPUTAREA RAŢIONALĂ A CHELTUIELILOR FIXE. COSTUL SUBACTIVITĂŢII

Conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii, cheltuielile de producţie se clasifică, în funcţie de dependenţa lor faţă de volumul producţiei, în cheltuieli fixe şi cheltuieli variabile. Ţinînd cont de această clasificare, modelul de calculaţie al costului de producţie este următorul: $cu_i = (Ch_V + Ch_F) / Q_i$.

Prin urmare, *„costul complet absoarbe toate cheltuielile de producţie ale unităţii patrimoniale la un anumit nivel al activităţii producţiei“* [20].

Dacă nivelul activităţii unităţii patrimoniale creşte, costul unitar de producţie scade, pentru ca aceeaşi valoare a cheltuielilor fixe se împarte la un număr mai mare de produse obţinute şi invers. Astfel, valoarea totală a cheltuielilor fixe imputate la o unitate de produs este invers proporţională cu cantităţile fabricate.

Pentru a evita neajunsul variaţiei costului pe unitatea de produs la modificările volumului producţiei, s-a decis fixarea unui cost peste nivelul „activităţii normale”, care determină „costul raţional" al unităţii de produs. Pentru a elimina influenţa absorbţiei cheltuielilor fixe asupra costurilor complete şi pentru a facilita supravegherea altor cauze posibile de abateri, a fost elaborată metoda imputării raţionale a cheltuielilor fixe.

Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii, unitatea patrimonială trebuie să-şi definească un nivel „normal" al activităţii în funcţie de valoarea producţiei, orele de funcţionare a utilajelor, gradul de utilizare a capacităţii de producţie. Însă nu se precizează înţelesul sintagmei „activitate normală”. De aceea, determinarea capacităţii normale sau a activităţii normale poate fi un lucru dificil.

---

[20] Dorina Budugan, *Contabilitate şi control de gestiune*, 2002, p. 276

Scanned with OKEN Scanner

Din punct de vedere teoretic, există două tipuri de capacităţi: ☞ *capacitatea teoretică* corespunzătoare utilizării continue şi constante a tuturor instalaţiilor unei unităţi patrimoniale; ☞ *capacitatea reală* calculată ca diferenţă între capacitatea teoretică a timpilor aferenţi întreruperilor (reparaţii, timp de punere în funcţiune, absenţe, concedii etc.).

Capacitatea reală corespunde capacităţii normale de producţie. Dacă se ţine cont şi de volumul posibil al vînzărilor, capacitatea normală poate fi inferioară capacităţii reale.

Determinarea capacităţii normale se poate realiza în două moduri: ☞ (1) prin stabilirea producţiei necesare pentru a satisface valoarea vînzărilor aferente unu exerciţiu, producţie ce corespunde utilizării unei capacităţi reale, ce va fi considerată capacitate normală de producţie; în acest caz, capacitatea normală variază de la un exerciţiu la altul; ☞ (2) prin stabilirea producţiei de realizat în funcţie de volumul vînzărilor pentru mai mulţi ani şi pentru a nivela fluctuaţiile, producţie ce corespunde unei utilizări a capacităţii reale care constituie capacitate normală; în acest caz, capacitatea normală este constantă.

Prin urmare, activitatea normală coincide cu activitatea reală numai în etapa de previzionare a costurilor.

Metoda imputării raţionale elimină influenţa repartizării cheltuielilor fixe în funcţie de variaţiile volumului de activitate prin utilizarea unui coeficient de imputare raţională (CIR): $CIR = Ar / An$, în care: Ar reprezintă nivelul real al activităţii; An – nivelul normal activităţii.

În aceste condiţii, cheltuielile care se iau în considerare pentru o perioadă curentă se determină cu formula: $ChF_i = ChF_\gamma \times CIR$, în care: ChF_i – cheltuielile fixe imputate; ChF_r – cheltuielile fixe reale.

Ţinînd cont de aceste relaţii, se determină *costul activităţii normale (costul imputării raţionale sau costul raţional)*: $Can = Ch_V + Ch_F \times \times Ar / An$.

Diferenţa de imputare raţională se determină cu formula (DIR): $DIR = Ch_F - Ch_F \times Ar / An$.

În cazul în care nivelul activităţii scade sub nivelul considerat normal, costul de producţie obţinut va fi inferior cheltuielilor reale ale unităţii patrimoniale. Rezultă deci un surplus de cheltuieli fixe ce vor rămîne nerepartizate şi care reprezintă de fapt un cost de subactivitate sau cost

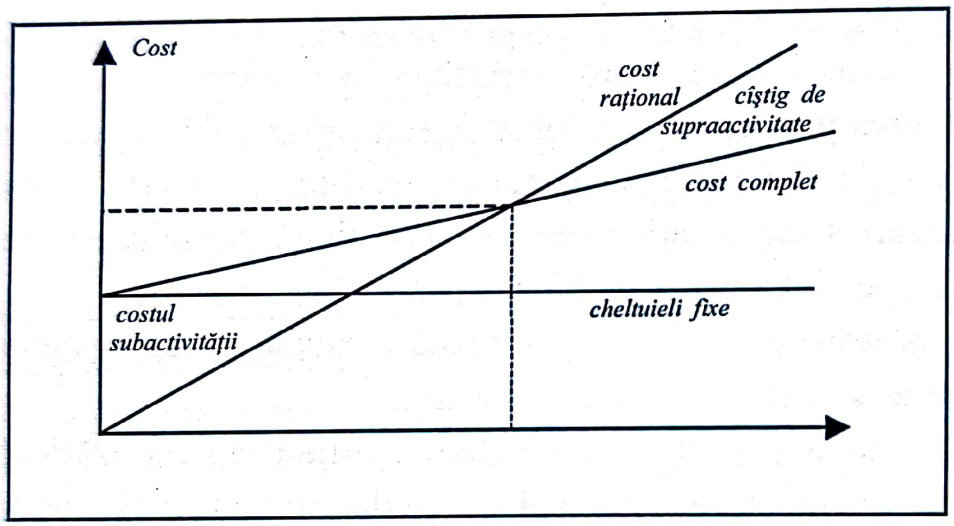
Scanned with OKEN Scanner

de şomaj. În caz contrar vor apărea cheltuieli repartizate în plus numite şi *primă de supraactivitate* sau *cîştig de supraactivitate.*

Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii precizează că *„este necesar să se asigure determinarea costului subactivităţii care, de regulă, nu se include în costul produselor, ci se reflectă direct în rezultatele exerciţiului"* [21].

Costul subactivităţii se determină cu ajutorul următoarei formule: $Csa = Ch_F \times (1 - Ar / An)$. În costul subactivităţii sunt incluse şi pierderile din rebuturi determinate de eşecul tehnic al producţiei.

Costul activităţii normale, costul subactivităţii şi prima de supraactivitate pot fi reprezentate grafic în felul următor:



14°. Reprezentarea grafică a imputării raţionale a cheltuielilor fixe [22]

Observaţie: dreapta costului raţional intersectează dreapta costului complet într-un punct a cărui proiecţie pe abscisă reprezintă nivelul activităţii normale.

Din perspectivă contabil, costul subactivităţii determinat de utilizarea necorespunzătoare a capacităţii de producţie nu se include în costul de producţie; deci, cheltuielile care formează acest cost nu se repartizează asupra contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" ci asupra contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută" analitic costul subactivităţii.

Varianta înregistrării cu ajutorul conturilor de gestiune asigură delimitarea şi evidenţierea distinctă a costului subactivităţii şi posibilitatea

[21] *Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii*, punctul 110, alineatul (1)

[22] Cf.: Dorina Budugan, *Contabilitate şi control de gestiune*, 2002, p. 281

Scanned with OKEN Scanner

calculării costurilor produselor obținute la nivelul costului efectiv de producție. În condițiile în care deşi s-a efectuat imputarea rațională a cheltuielilor fixe, costurile unitare variază, cauzele acestei variații trebuind căutate în modificările condițiilor de exploatare. În cazul în care costul imputării raționale este corect determinat, supraproducția unei perioade de gestiune va permite compensarea abaterii determinată de o subproducție; această abatere este dată de suma cheltuielilor fixe neîncorporate, respectiv costul subactivității din acea perioadă de gestiune.

4.6. METODE DE ANALIZĂ A COSTULUI SUBACTIVITĂȚII

Imputarea rațională poate preveni variațiile costului de producție, mai ales la unitățile cu activitate sezonieră; cu toate acestea, sînt puține unități patrimoniale care folosesc sistematic această metodă.

Utilizarea costurilor raționale nu influențează conținutul sau metodologia de determinare a costurilor, ci presupune doar efectuarea unor calcule suplimentare: ☞ determinarea activității normale a fiecărui centru principal; ☞ determinarea coeficientului de imputare rațională (CIR) pentru fiecare centru principal; ☞ calcularea coeficientului de imputare rațională pentru centrele auxiliare a căror activitate nu poate fi măsurată; ☞ prezentarea tabloului de repartizare a cheltuielilor indirecte, evidențiind separat cheltuielile variabile şi cele fixe.

În cazul centrelor auxiliare a căror activitate nu poate fi măsurată, CIR se va calcula în funcție de centrele care utilizează serviciile lor. În situația în care coeficienții de imputare rațională nu sînt aceiaşi pentru toate centrele de activitate, succesiunea operațiilor de repartizare a cheltuielilor fixe proporțional cu nivelul de activitate este următorul: ☞ imputarea rațională a cheltuielilor fixe; ☞ repartizarea secundară a cheltuielilor indirecte astfel obținute.

Diferențele de imputare rațională (DIR) apar într-o coloană distinctă. Acestea reprezintă partea din cheltuielile fixe reale subimputată sau supraimputată în calculul costurilor.

Există mai multe metode de analiză şi determinare a costului subactivității: ☞ (a) metoda dedublării coloanelor de repartizare; ☞ (b)

Scanned with OKEN Scanner

metoda tablourilor anexe după natura cheltuielilor; ☞ (c) metoda tablourilor de analiză pe centre de activitate.

A. Metoda dedublării coloanelor de repartizare presupune realizarea unui tablou de colectare şi repartizare a cheltuielilor, separat pentru cheltuielile variabile şi cele fixe. Decontarea prestaţiilor activităţilor auxiliare se face numai după efectuarea imputării raţionale a cheltuielilor fixe. Costurile determinate sînt costuri raţionale, iar eventualele diferenţe (în plus sau în minus) sînt cheltuieli aferente suprautilizării sau neutilizării capacităţii de producţie.

B. Metoda tablourilor anexe după natura cheltuielilor. În sistemul unor unităţi patrimoniale cu număr mare de centre de activitate, metoda anterioară prezintă dezavantajul unui tablou de analiză complex şi dificil de urmărit. În aceste condiţii se poate proceda astfel: ☞ pentru fiecare fel de cheltuieli se poate realiza cîte un tablou de analiză ce cuprinde calculele de imputare raţională; ☞ rezultatele obţinute vor fi repartizate într-un tablou de analiză a cheltuielilor imputate.

C. Metoda tablourilor de analiză pe centre de activitate presupune ca pentru fiecare centru de activitate să se realizeze cîte un tablou de analiză, ceea ce va determina obţinerea unei imagini mai complexe, atît pentru calcule cît şi pentru analiză.

Metoda imputării raţionale a cheltuielilor fixe prezintă următoarele avantaje: ☞ asigură înlăturarea variaţiilor importante ale costurilor perioadei datorate absorbţiei cheltuielilor fixe, precum şi evaluarea consecinţelor acestora; ☞ permite determinarea preţurilor de referinţă în vederea stabilirii preţurilor de vînzare, fără a se mai ţine cont de factorul aleatoriu rezultat din fluctuaţiile nivelului de activitate, care se regăsesc în costul complet; ☞ calculul preţurilor de deviz pe baza costurilor raţionale, mai ales în perioadele de subactivitate, poate să permită evitarea unor subevaluări care să prejudicieze unitatea patrimonială; ☞ evaluarea stocurilor finale în perioadele de subactivitate pe baza costurilor complete înseamnă ca o parte din costul subactivităţii să fie luat în calcul la determinarea valorii produselor stocate; acest lucru contravine Directivei a IV-a a Consiliului CEE, care prevede evaluarea produselor stocate pe baza costului raţional (corespunzător unei activităţi normale), estimînd că nivelul costului subactivităţii trebuie să fie absorbit de către veniturile perioadei; în situaţia opusă, în perioade de supraactivitate, utilizarea unui cost raţional ar duce la încălca-

Scanned with OKEN Scanner

rea principiului prudenței pentru că ar determina evaluarea stocurilor finale la un cost superior celui real; ☞ permite determinarea rentabilității centrelor de responsabilitate, diferențele de imputare rațională reflectînd capacitatea responsabilului de a-şi aduce centrul de responsabilitate atunci cînd dispune de o anumită autonomie pentru stabilirea nivelului de activitate; ☞ determinarea costului rațional permite, la începutul perioadei de gestiune, previzionarea costurilor normale aferente producției; astfel se va defini „costul bugetului" ce va fi reținut în cursul lunii viitoare pentru calcularea şi analiza abaterilor față de costul real.

Deşi dificilă şi greu de aplicat, imputarea rațională a cheltuielilor fixe asigură o gestiune previzională şi practicarea unui management pe bază de buget mai complex. Totuşi, fiabilitatea costurilor raționale poate fi alterată de dificultatea reală de repartizare a cheltuielilor fixe indirecte.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

1: BAZELE TEORETICE ŞI ORGANIZATORICE ALE CONTABILITĂŢII 2

1.1. Locul contabilităţii de gestiune în cadrul contabilităţii aplicate 2

1.2. Organizarea contabilităţii de gestiune 3

2: GESTIUNEA INTERNĂ ŞI CONTABILITATEA STOCURILOR 7

2.1. Definiţia şi structura stocurilor 7

2.2. Gestiunea internă a stocurilor în sistemul inventarului permanent şi intermitent 8

2.3. Evaluarea elementelor de stocuri 11

2.4. Contabilitatea internă a stocurilor 15

3: CONTABILITATEA ANALITICĂ A CHELTUIELILOR 17

3.1. Conceptele de „consumaţiuni de valori", „cheltuieli de producţie" şi „costuri" 17

3.2. Interdependenţa dintre contabilitatea financiară şi contabilitatea analitică a cheltuielilor 20

3.3 Clasificarea cheltuielilor de producţie 21

3.4. Clasificarea costurilor de producţie 33

3.5. Principii de aplicat în calculaţia costurilor 36

3.6. Inventarierea producţiei nefinite şi delimitarea cheltuielilor aferente ei 40

4: AFECTAREA ŞI REPARTIZAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCŢIE ÎN ABORDAREA LOR ANALITICĂ 43

4.1. Factori generatori de cheltuieli de producţie 43

4.2. Centrele de analiză şi unităţile de măsură a activităţii 47

4.3. Repartizarea primară şi repartizarea secundară 49

4.4. Procedee de identificare a cheltuielilor şi de repartizare a lor 50

4.5. Imputarea raţională a cheltuielilor fixe. Costul subactivităţii 72

4.6. Metode de analiză a costului subactivităţii 75

Scanned with OKEN Scanner